دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية

The Role of the External Auditor's Mechanisms in Detecting the Manipulation of Financial Statements

إعداد الطالب

مشعل بدر محمد فاهد

اشراف

أ.د. يسري أمين الديب

مشروع خطة رسالة ماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الاعمال

جامعة عمان العربية

2012

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

التفويض

أنا مشعل بدر محمد فاهد أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالة الماجستير للمكتبات و المؤسسات و الهيئات و الأشخاص عند طلبها.

الأسم : مشعل بدر محمد فاهد

التوقيع :

التاريخ : ١٠/١٢/٢٠١٢

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها "دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية".

وأجيزت بتاريخ :

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الدكتور هيثم العبادي	رئيساً:	
الأستاذ الدكتور يسري أمين	مشرفاً:	
الدكتور عطا الله القطيش	عضواً/خارجياً:	
الدكتور نمر السليحات	عضواً:	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

أتوجه بالشكر والتقدير إلى جامعة عمان العربية ممثلة برئيسها معالي الأستاذ الدكتور

سعـــيد التـــل المحترم

كما أتوجه بالشكر إلى أعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل في الجامعة

وأخص بالشكر أعضاء لجنة المناقشة الكرام على ما بذلوه من جهد ووقت لمناقشة هذه الرسالة

وأخص بالشكر والتقدير المشرف على الرسالة المربي الفاضل

الأستاذ الدكتور يسري أمين الديب

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الإهداء

أهدي عملي المتواضع هذا إلى عائلتي على كل ما قدموه لي على مر السنين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

الشكر والتقدير ..... د

الإهداء ..... هـ

قائمة المحتويات ..... و

قائمة الجداول ..... ح

قائمة الأشكال ..... ي

قائمة الملاحق ..... ك

الملخص باللغة العربية ..... ل

الملخص باللغة الانجليزية ..... ن

الفصل الأول الإطار العام للدراسة 1

1/1 المقدمة: 2

2/1 مشكلة الدراسة وعناصرها: 2

3/1 أهمية الدراسة: 3

4/1 فرضيات الدراسة: 4

5/1 أنموذج الدراسة: 5

6/1 التعريفات الإجرائية: 6

7/1 حدود الدراسة: 9

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة 10

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة 11

مفهوم التدقيق 11

أهداف ومزايا تدقيق الحسابات: 13

مخاطر التدقيق 14

أنواع أدلة التدقيق : 15

مراحل التدقيق التحليلي: 20

أهمية التدقيق التحليلي: 21

العوامل التي تحكم استخدام التدقيق التحليلي 24

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الإجراءات التحليلية:..... 25
أنواع الإجراءات التحليلية:..... 26
مزايا الإجراءات التحليلية 29
مستويات الإجراءات التحليلية 29
القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية..... 32
اولاً: المعايير المهنية : 32
ثانياً: المتغيرات التنظيمية:..... 38
التلاعب في القوائم المالية 41
مفهوم إدارة الأرباح :..... 42
المبحث الثاني : الدراسات السابقة..... 45
الدراسات باللغة العربية 45
المبحث الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة..... 52
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات..... 53
منهجية الدراسة..... 54
خصائص الشركات عينة الدراسة 55
مصادر معلومات الدراسة 60
صدق وثبات أداة الدراسة:..... 62
تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية..... 63
الفصل الرابع نتائج الدراسة..... 64
الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات 83
النتائج :..... 84
التوصيات: 86
قائمة المراجع:..... 88
أولاً: المراجع باللغة العربية 88
الملاحق..... 95

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

رقم الجدول	الوصـــــــف	الصفحة
(1.3)	عينة الدراسة	70
(2.3)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	71
(3.3)	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	72
(4.3)	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	73
(5.3)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	74
(6.3)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	75
(7.3)	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	76
(8.3)	نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا	80
(1.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول آليات التدقيق الخارجي	83
(2.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للاجراءات التحليلية	85
(3.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لآلية القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية	89
(4.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية	93
(5.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لتطبيق نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح	95

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(6.4)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبُعد المشاركة وفرق العمل	97
(7.4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي لاختبار العلاقة بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية	100
(8.4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي لاختبار العلاقة بين القواعد والمعايير المهنية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية	104

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الأشكال

أسم الشكل	الصفحة
أنموذج الدراسة	6

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الملاحق

الرقم	الموضوع	الصفحة
1	أعضاء لجنة تحكيم أداة الدراسة (الاستبانة)	123
2	أداة الدراسة بصورتها النهائية	124

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية

إعداد الطالب

مشعل بدر محمد فاهد

اشراف

أ.د. يسري أمين الديب

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية للشركات الصناعية الكويتية. ولتحقيق هذه الغاية فقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إستبانة قام بتطويرها لقياس متغيرات الدراسة. إذ تم توزيعها على وحدة المعاينة المكونة من (130) فرداً، إشتملت عليها عينة الدراسة المكونة من (8) شركات صناعية ، تم إختيارها بشكل عشوائي من مجتمع مكون من (29) شركة صناعية في دولة الكويت. تم إسترداد (115) إستبانة ، وإستبعاد (11) إستبانة لعدم ملاءمتها للتحليل الإحصائي، ليصبح عدد الإستبانات المرئمة للتحليل الإحصائي مساوٍ إلى (104) إستبانات.

لقياس متغيرات الدراسة، قام الباحث بإدخال البيانات التي تم الحصول عليها إلى برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، حيث تم إخضاعها لحزمة إختبارات إحصائية مثل (التكرارات والنسب المئوية) لوصف خصائص افراد عينة الدراسة، في حين تم إستخدام الإنحدار المتعدد لإختبار فروض الدراسة ، حيث تم التوصل إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية ، كما بينت النتائج الإحصائية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القواعد والمعايير المهنية وكشف التلاعب في القوائم المالية.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

هذا وقد تم تقديم عدة توصيات أهمها :

- تفعيل دور الإجراءات التحليلية عن طريق وضع القواعد والتشريعات الملزمة لعقد دورات وبرامج تدريب لتحسين مستوى ممارسة المدققين للإجراءات التحليلية نظراً للدور الذي تلعبة في كشف التلاعب بالقوائم المالية.
- على مدقق الحسابات في الكويت ان يقوم بتطبيق الإجراءات التحليلية في جميع المراحل التي تتخلل عملية تدقيق الحسابات ، نظراً لما توفره من مؤشرات يمكن إستخدامها كمؤشرات تساعد في فهم وتحديد مناطق الخطورة المحتملة والذي ستساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى الواجب القيام بها.
- يجب الاهتمام من قبل الجمعيات المهنية الكويتية بمساعدة مدققي الحسابات للحصول على الشهادات المهنية لما لها من أثر كبير على أدائهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

The Role of the External Auditor's Mechanisms in Detecting the Manipulation of Financial Statements

Prepared By:

Mesha'al Fahed

Supervised By:

P. Dr. Yosrei Ameen Aldeeb

ABSTRACT

This study aimed to explore the Role of The External Auditing Mechanisms in Detecting the Manipulation of Financial Statements in the Kuwaiti Industrial Companies. To realize this goal, the researcher followed the descriptive and analytical approach to analyze the gathered data obtained by a questionnaire designed for this purpose. The questionnaire was distributed among the sampling unit of a (130) Individuals, that the study sample included. Eight companies were randomized from the total population that consisted of (29) companies to represent the study sample. (115) questionnaires were returned , and (11) were excluded for the lack of validity for the statistical analysis, brining the valid questionnaires up to (104).

To measure the study variables, the collected data were analyzed by the SPSS program, among of the statistical tests employed therein were the Frequencies and the percentage tests to describe the characteristics of the individuals forming the study sample, and the multiple regression to test the hypothesis of the study.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

A set of results were approached, all of which signifies a statistical correlation between the analytical procedures and the detection of the financial statement manipulation, in addition to the correlation found between the roles and professional standards and the ability to detect the financial statement manipulation.

A set of recommendation were phrased, among of which are:

- To reinforce the role of Analytical procedures by enacting the relevant roles and legislations needed to regulate training courses to enhance the usage of the analytical procedures by the external auditors due to the role it plays in detecting the financial statement manipulation.
- The Analytical procedures should be employed by the Kuwaiti External Auditors at the various stages of the auditing process, due to the embodied capabilities it has to highlight the possible inherent risks that helps to identify the nature and the timing as well as the span of auditing procedures needed to full fill the auditing examination.
- The Governing Bodies of the profession in Kuwait should grant every help it can to the external Auditors to earn a professional degree in an attempt to enhance their auditing performance.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1/1 المقدمة

2/1 مشكلة الدراسة وعناصرها

3/1 أهمية الدراسة:

4/1 فرضيات الدراسة

5/1 أنموذج الدراسة

6/1 التعريفات الاجرائية

7/1 حدود الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1/1 المقدمة:

استمدت مهنة التدقيق في الماضي قدرتها من خلال الاحتفاظ بالتنظيم الذاتي عن طريق الاستناد إلى معايير وقواعد واضحة تحكم الأداء والسلوك المهني، كما أسست النظام الذي تولت بموجبه إعادة النظر في تلك القواعد والمعايير كلما استدعت الظروف ذلك. وسرعان ما تبدل الامر مع ارتباط المهنة بعدة قضايا تتعلق بالغش . وعلى سبيل المثال فقد انهار مكتب آرثر أندرسون نتيجة لتورطه في فضيحة إفلاس شركة أنرون للطاقة والتي نتجت عن الممارسات الاحتيالية والغش في القوائم المالية للشركة . كما أدت حالات الغش الأخرى في شركة وورلدكوم للاتصالات وغيرها من الشركات إلى وضع المهنة في الواجهة وتحميلها للمسئولية عن هذا التقصير ، بالإضافة إلى تدهور ثقة المستثمرين والتشكيك في نزاهة واستقلال المراجعين (Ramos, 2003).

ويؤدى الغش، وهو الخطأ المتعمد، إلى تحريف وتشويه في القوائم المالية . ومن أمثلة الغش ، التلاعب وتزييف وتغيير السجلات والمستندات واختلاس الأصول وإحلال أو حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات ، وتسجيل العمليات من حيث الشكل دون الجوهر وسوء تطبيق السياسات المحاسبية ، كما أن للغش آثاراً متشعبة تمتد تداعياتها السلبية إلى كافة أركان المؤسسات ، بدءًا من لجان المراجعة وانتهاءً بالأفراد والشركات والصناعات التي تشارك في مجموعها في إدارة العملية الاقتصادية وتخدم سوق المال وتمتد آثارها إلى الاقتصاديات المحلية والدولية على حد سواء (نصار وبهرامي، 2008).

2/1 مشكلة الدراسة وعناصرها:

في ظل اتساع نطاق مسؤولية المدقق الخارجي ، المصحوبة بوجود اتجاه قوي ومتزايد ينتقد أداء ودور المدقق الخارجي ونتائج أعماله ،بسبب ازدياد حالات عدم الرضى لدى مستخدمي القوائم المالية ، والناتج عن تنوع الدوافع والأساليب المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية لتضليلها او تجميلها، من خلال تغيير بعض السجلات والمستندات المحاسبية ، أو إحلال أو حذف آثار بعض العمليات الاقتصادية منها ، وتسجيل العمليات من حيث الشكل دون الجوهر وسوء تطبيق في السياسات المحاسبية،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تبرز الحاجه الى التعرف على دور استخدام آليات التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية للحد من هذه الممارسات، وذلك من خلال ما يتم اعتماده من برامج كالاجراءات التحليلية المستنده الى القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق، إذ إن الإجراءات التحليلية هي من ضمن القواعد والمعايير المهنية، والتي تهدف بالمحصلة النهائية الى توفير معلومات تحمل في طياتها التمثيل الصادق لواقع الحال في الشركات الصناعية الكويتية ، وفي نفس الوقت تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات التي تضمن استمرار وبقاء هذه الشركات.لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

وعليه، فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في البحث في دور آليات التدقيق الخارجي في كشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية. ولتحقيق ذلك ستحاول الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية :

عناصر مشكلة الدراسة

1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية ؟

2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين القواعد والمعايير المهنية و الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية؟

3/1 أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة من الناحية النظرية فيما يلي:

1- تناولها لمفردات وأساليب التلاعب في القوائم المالية ، والتي إذا ما تم إدراكها من قبل مدقق الحسابات يستطيع بموجبها أن يضع الآليات الملائمة لعمليات تنفيذ التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والتي يستطيع من خلالها وضع يديه على مواطن الخلل ليصار الى معالجتها وبالتالي الحد من التلاعب الرقمي في السجلات المحاسبية . الأمر الذي يساهم في زيادة شفافية ما يتم التقرير عنه ضمن بنود القوائم المالية ، وبالتالي زيادة ثقة المستخدم النهائي بها نتيجة زيادة مقدرتها على تمثيل الواقع الفعلي لمنظمات الأعمال .

2- تناولها لآليات التدقيق الخارجي والمتمثله في الإجراءات التحليلية والقواعد والمعايير المهنية في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية ، إذ إن استخدام هذه الآليات من قبل المدقق يمثل المرشد لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية ، وخاصة في ظل وجود إدراك ووعي لدى المدقق عن ماهية وأساليب التلاعب المحاسبي .

3- تتبلور أهمية الدراسة من الناحية العملية في القطاع الصناعي الذي يمثل مجتمع الدراسة ، إذ إن إثراء العاملين في هذا القطاع بالاليات اللازمة للكشف عن الممارسات المنافية للقواعد والمعايير المحاسبية من شأنه أن يساهم في زيادة فرض نطاق الرقابة الداخلية على تنفيذ الأنشطة ، الأمر الذي يساهم في ترشيد الإنفاق وإظهار إدارة منظمة الأعمال بالصوره الحسنة أمام ذوي المصالح ، مما يعني بالضرورة تقوية مركزها التنافسي واستمراريتها في السوق .

4/1 فرضيات الدراسة :

تمت صياغة فرضيات الدراسة بالاعتماد على عناصر مشكلتها كما يلي:

H01: الفرضية الأولى:

لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين تطبيق الإجراءات التحليلية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

H02: الفرضية الثانية:

لاتوجد علاقة ذات دلالة أحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين تطبيق القواعد والمعايير المهنية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية .

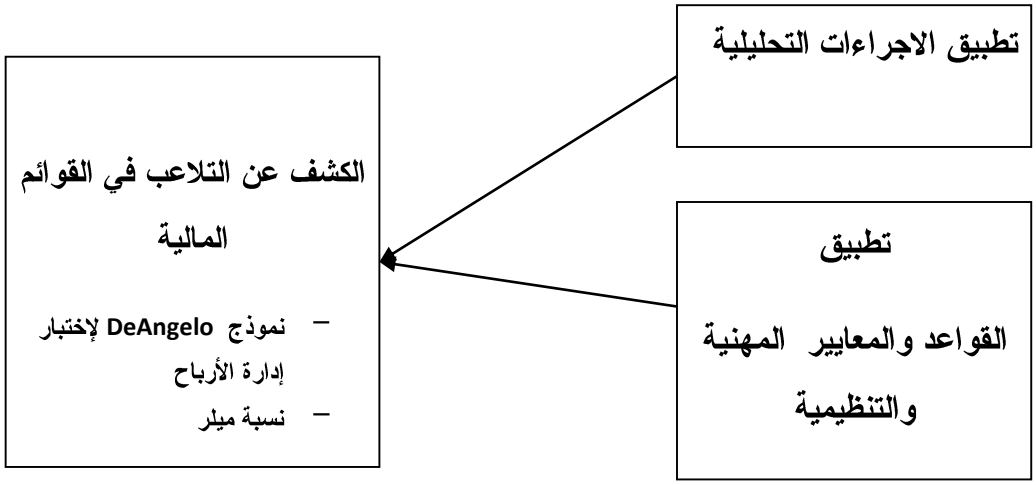
المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5/1 أنموذج الدراسة:

لتحقيـق غـرض الدراسـة والوصـول إلى أهـدافها المحـددة ، سـيتم الاعـتماد عـلى الشـكل رقـم (1) ، والذي قام الباحث بإعداده من واقع مراجعته الادبية لمواضيع ذات صلة بموضوع الدراسة.

المتغيرات المستقلة **المتغير التابع**

(آليات التدقيق الخارجي) **(الكشف عن التلاعب في القوائم المالية)**



الشكل رقم (1)

أنموذج الدراسة ، من تصميم الباحث بالاعتماد على المراجع

(الجعافرة ، 2008) ، (نصار ومريم ،2008)، (رفاعي، 2009)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6/1 التعريفات الإجرائية:

الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب فى القوائم المالية :

هي عبارة عن الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها مدقق الحسابات عند تنفيذ عملية التدقيق على الشركات الصناعية الكويتية ، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات ، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الاجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة المدقق وحسه المهني في تدقيق الحسابات .

القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية :

تعتبر القواعد من التعابير الفنية عند المحاسبين و مدققي الحسابات تشتمل على كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات الصناعية الكويتية حتى و لو اختلفت في معالجة نفس الموضوع . في حين تعرف المعايير على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة وتدقيق الحسابات ،لذا فإن المعايير تختلف عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

التقرير عن التلاعب في القوائم المالية:

يقصد بالتلاعب في القوائم المالية، الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم من قبل معدي القوائم المالية للتلاعب في الأرقام المحاسبية للشركات الصناعية الكويتية ، من خلال الإفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية, وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل ، وعليه فإن التقرير عن التلاعب بالقوائم المالية يتمثل في مقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف هذه الممارسات من خلال استخدام آليات معينة مثل الإجراءات التحليلية بما يتسق ومضامين القواعد والمعايير المحاسبية المعمول بها .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نسبة ميلر :

هي عبارة عن نسبة مالية تمثل العلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض إلى التلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض إلى التلاعب، ويستند مدخل نسبة ميلر إلى أن الشركات التي تتورط في إدارة الأرباح يكون التغير في نسبة ميلر من فترة إلى أخرى لا يساوي صفراً، بينما يعتبر ثبات النسبة من فترة إلى أخرى دليلاً على عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح.

فرض وجود إدارة أرباح

$$(\Delta \text{ WC / CFO})t - (\Delta \text{ WC / CFO})t\text{-}1 \neq 0$$

فرض عدم وجود إدارة أرباح

$$(\Delta \text{WC / CFO})t - (\Delta \text{ WC / CFO})t\text{-}1 = 0$$

$$(\Delta \text{ WC / CFO}) \Delta$$

Δ WC **تشير إلي التغير في صافي رأس المال العامل**

CFO **تشير إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**

ونظرا لأن إدارة الأرباح قد تكون بالسالب أو بالموجب وبالتالي التغير في نسبة ميلر قد يكون بالسالب أو الموجب. وسيتم إستخدام نسبة ميلر لإكتشاف التلاعب في أرباح الشركات الصناعية الكويتية (الرفاعي، 2009).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نموذج DeAngelo :

يعتبر أحد النماذج المستخدمة للتنبؤ بإدارة الأرباح ، إذ يتم بموجبة إحتساب الإختلافات بين إجمالي الإستحقاق بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول أول الفترة الأخيرة . حيث يفترض هذا النموذج عدم وجود إدارة ارباح في الفترة الحالية إذا كان الإختلاف بين إجمالي الإستحقاق في الفترة الحالية والفترة السابقة مساوياً للصفر (William, 2000).

ونموذج DeAngelo يختبر إدارة الأرباح عن طريق حساب الاختلافات بين إجمالي الاستحقاق بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول أول الفترة الأخيرة، ويفترض عدم وجود إدارة أرباح في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين إجمالي الاستحقاق في الفترة الحالية والفترة السابقة يساوي صفراً. وتعبر المعادلة التالية عن نموذج DeAngelo

EDAC İt = TACİt – TACİt-1 /AİT-1

Where:

EDAC İt = Estimated discretionary accruals for firm İ in year t.

TACİt = Total accruals for firm i in year t.

A İt-1 = Total assets for firm İ at the beginning of year t.

"İ" refers to the firm or the industry depending on whether the analysis is time series or cross-sectional.

ومصدر خطأ القياس في نموذج DeAngelo يأتي من إهمال المتغيرات التي قد تؤثر على الاستحقاق في الفترة الحالية. حيث يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتأثر بتغير الظروف الاقتصادية ونموذج DeAngelo لا يأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية (Arens, Elder & Beasly, 2011).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7/1 حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

1- الحدود المكانية : وتمثلها الشركات الصناعية الكويتية التي تم إختيارها كعينة لإتمام متطلبات هذه الدراسة.

2- الحدود الزمنية : وتتمثل في الفترة الزمنية (6 شهور) المنوي إعداد هذه الدراسة خلالها.

3- الحدود البشرية : وتمثلها وحدة المعاينة المكونة من مدراء الإدارات المالية، ورؤساء أقسامهم، والمحاسبين في الشركات الصناعية الكويتية التي مثلت عينة الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة

مقدمة

نتيجة لانتشار العولمة والتطور المتزايد المصاحب لها في مختلف الأنشطة الاقتصادية، ونظراً لزيادة مستويات التعقيد في القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية ، اتجهت غالبية الشركات ممثله في إدارتها المختلفه إلى إتباع أساليب وطرق من شأنها رفع مستويات الرقابة على الأنشطة وضبطها لضمان تنفيذها حسبما هو مخطط له. إذ اصبحت الشركات تضع الأنظمة الداخلية الرامية إلى تحسين أنظمة الرقابة الداخلية لديها من خلال فرض معايير للأداء وضوابط لتنفيذ الأنشطة المختلفة بهدف تحسين دقة المحاسبة على نتائج إدارة الشركة ككل. (قريط، 2009، ص 409)

نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي سادت أرجاء العالم وخاصة في دول أوروبا وشرق أسيا وروسيا ، ظهرت بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء والممارسات المحاسبية ، وخاصة في أعقاب أزمة الثقة التي عصفت بمهنة المحاسبة بعد الإخفاقات المتتالية لكبرى الشركات العالمية مثل: (Arthur & Anderson) وشركة (Worldcom) وشركة (Enron) (الرحيلي ، 2008 : ص 180). حيث قامت هذه المفاهيم بإرساء القواعد والأسس والإجراءات التي تضمن شفافية سير العمال وتعزيز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ،وذلك بهدف المحافظة على حقوق المستثمرين من خلال إعداد قوائم مالية تمتثل لتطلعاتهم وفي نفس الوقت تحقق التطلعات الإدارية، مما يعزز ثقة المستثمرين ويشجعهم على الاستثمار.

مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق أحد أوجه النشاطات الإجتماعية ، حيث يستخدم لمقابلة أكثر من هدف عن طريق أشخاص مختلفين من حيث الكفاءة والمهارة والصفة الشخصية لكل منهم. فمن الناحية المحاسبية فإن لفظ التدقيق محدد ومعروف في الشركات الهادفة وغير الهادفة للربح ، فقد عرفة المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) على أنه "عملية نظامية للحصول على أدلة موضوعية لتقييم قرائن الإثبات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية ومجريات الأمور، لتحديد مدى امتثالها إلى المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها والتقرير عنها لمستخدمي القوائم المالية" (Erickson , 2006: P41).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما عرفه Alvin A. Arens على أنه " عبارة عن تراكم معرفي مستمد من تقييم أدلة الإثبات لتحديد مدى امتثال العمليات الاقتصادية إلى الأنظمة والمعايير المحاسبية المعمول بها من قبل شخص مؤهل ومستقل " (Arens et.al, 2011 :P9) .

لذا فإن عملية التدقيق تشير الى الإجراءات والأساليب المتبعه من قبل المدقق الخارجي " لفحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية" (جمعة،2005، ص6).

وبالاعتماد على التعريف السابق فإن التدقيق يتصمن وظيفتين رئيستين : (مطارنة، 2006، ص 15)

1- القيام بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات .

2- توصيل الإيجابيات والسلبيات التي تم التوصل إليها أثناء تنفيذ عملية التدقيق للإدارة ، وذلك من خلال إبداء الرأي الفني المحايد بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للشركة محل التدقيق ، وذلك بهدف تحقيق القيمة المضافة للعملية برمتها والمتمثلة في اتخاذ قرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية ، يعتمد بناؤها على معلومات تمتاز بجودتها ونوعيتها.

فيما يلي عرض لبعض الأهداف والمبادئ المحاسبية التي تحكم عملية التدقيق مستمدة من معيار التدقيق الدولي رقم (200) وعنوانه: "الأهداف والمبادئ الرئيسة التي تحكم تدقيق البيانات المالية".

1- إن الهدف من عملية التدقيق تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت العمليات الإقتصادية قد أُعدت بالاعتمادعلى مبادئ المحاسبة الأساسية . ومن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق " تعبر بصورة حقيقة وعادلة" أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية " ، فكلا العبارتين تقودان إلى نفس المعنى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- إن رأي المدقق الخارجي يعزز من مدى صحة تمثيل القوائم المالية للعمليات الإقتصادية في الشركة محل التدقيق ، إلا أن مستخدم القوائم لا يفترض بان هذا الرأي يدعم سلامة تسيير أمور الشركة من قبل الإدارة ، وبالتالي فهو لا يساهم في التأكيد على نمو الشركة المستقبلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001 : ص 57).

أهداف ومزايا تدقيق الحسابات:

فيما يلي عرض لبعض أهداف عملية التدقيق : (سرايا، 2007، ص39) .

1- تعتبر عملية التدقيق الآداة الرئيسة المستقلة والحيادية لفحص عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للشركة.

2- إعطاء الرأي الموضوعي عن مدى حماية الأنظمة والإجراءات المعمول بها لممتلكات الشركة.

3- التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصاديةً والإدارية لعمليات الشركة ومدى مطابقتها مع الأهداف المرجوة.

4- إيصال المعلومات بصيغة منطقية وموضوعية إلى الجهة المعنية عن نتائج عملية التدقيق .

أما محددات التدقيق من وجهة نظر(مطارنة، 2006، ص23) فهي ما يلي:

1- يبدأ عمل مدقق الحسابات عادة عندما ينتهي عمل المحاسب ، ونظراً لاعتماد عملية التدقيق على أسلوب العينات الإحصائية لتنفيذ خطة التدقيق ، فإن المدقق لا يمتلك المعلومات الكافية عن طريقة إعداد السجلات والحسابات للشركة محل التدقيق ، مما يعني احتمال وجود تزوير أو تلاعب متقن لا يستيطيع المدقق أن يكتشفه حتى ولو بذل العناية المهنية اللازمة لأن المدقق يعتمد في عمله على اختيار عينة عشوائية من القوائم ولا يقوم بتدقيق جميع القوائم بشكل كامل.

2- إن المدقق قد يحتاج إلى معلومات اضافية عن تلك الموجودة في الدفاتر والتي يلجأ عادة إلى الحصول عليها من أطراف خارجية متعاملة مع الشركة محل التدقيق والذين من المحتمل ان يكونوا أطرافاً في عملية التلاعب ، مما يعني أن القوائم التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقية لوضع المنشأة المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

احتمال الحصول على معلومات خارجية خطأ تؤيد الأرصدة المغلوطة في دفاتر الشركة محل التدقيق ، مثل الحصول على مصادقات خارجية متفق عليها بين العميل والطرف الخارجي.

مخاطر التدقيق

تحتفظ منظمات الأعمال بسجلات محاسبية منتظمة بهدف إعداد القوائم المالية التي تعبر عن موقف الشركة في لحظة سكون افتراضية . حيث يقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية إبداء راية الفني المحايد بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية لواقع العمليات التشغيلية للشركة محل التدقيق . حيث تشير معايير التدقيق الدولية إلى ضرورة آخذ أنظمة الرقابة الداخلية بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق . فمثلاً ، يشير معيار المراجعة الأمريكي رقم 47 (SAS Iss.47) إلى ان نظام الرقابة الداخلي مصمم لضبط الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء الجوهرية التي تشوه ما تصورة القوائم المالية ، لذا كان لابد على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة هذا النظام قبل إعداده لخطة التدقيق لضمان شمولها على آليات تكشف مواقع التلاعب والتحايل لتداركها قبل إصدار القوائم المالية (سرايا، 2007، ص23).

تؤدي المعرفة بطبيعة الأخطاء وأسباب وقوعها في المجال الذي يتم تدقيقه إلى التأثير بالإستراتيجية المعدة لتنفيذ الخطة الشاملة لعملية التدقيق .فمثلاً الأخطاء الروتينية تحتاج إلى إختبارات للعمليات خلال السنة وعند نهايتها ، أما الأخطاء غير الروتينية تُكَتشف بالتركيز على العمليات غير المتكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية .(بخيت ،2004 : ص 107).

وبناءً عليه فإن الصناعات تخضع إلى تدقيق منظم بهدف تحسين إجراءات الرقابة على العمليات اليومية المتكررة والحد من مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية ، والتي تتمثل في إبداء رأي غير مناسب حول بيانات مالية تتضمن أخطاء جوهرية . وتتعرض البيانات إلى ثلاثة أنواع من المخاطر :

1- مخاطر متأصلة أو ملازمة(Inherent Risk)

هي المخاطر الناتجه عن استخدام إدارة الشركة للنظام المحاسبي. حيث يتخلل استخدام هذا النظام وجود احتمال لتحوير واقعية الأرقام المدخلة لحساب او مجموعة من الحسابات والتي تؤدي إلى حدوث خطأ مادي يؤثر على القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- مخاطر الرقابة.(Control Risk)

وهي المخاطر الناتجة عن عدم مقدرة أنظمة الرقابة الداخلية على كشف الأخطاء المادية في أرصدة الحسابات في الوقت المناسب .ولا يمكن تجنب مثل ذلك التلفيق كليًا نظرًا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.

3- مخاطر الاكتشاف(Detection Risk)

وهي المخاطر الناتجة عن عدم مقدرة الإجراءات المتبعه من قبل المدقق على كشف الأخطاء المادية في حساب أو مجموعة من الحسابات.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن مخاطر التدقيق تعزى أيضاً إلى وجود شك في إستقلال المدقق ، ونقص الكفاءة المهنية للمدقق ، وإنخفاض جودة الآداء المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق، وقصور التقارير المحاسبية في الامتثال إلى متطلبات التغيير في دنيا الأعمال ، وعدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق وعلى الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب وشركات التدقيق. (جربوع ،2007 : ص 6).

أنواع أدلة التدقيق :

يستخدم مدقق الحسابات ثمانية أنواع من أدلة التدقيق ، فيما يلي عرض لها (الذنيبات، 2010، ص 206-211).

1- الفحص الفعلي :

يعتبر أقوى أدلة الإثبات ،إذ ينطوي هذا الفحص على قيام المدقق بفحص او عد الأصول الملموسه مثل المخزون والنقدية والأصول الثابته، كما قد يشتمل على جرد الأوراق المالية وأوراق القبض.لابد من التمييز عند القيام بالفحص الفعلي بين المستندات التي تمثل قيمة وتلك التي تعتبر مؤيدة لقيم معينة. فالفحص الفعلي يتمثل في تدقيق مستندات التي تمثل قيمه مثل الشيكات وشهادات الأسهم وأوراق القبض ، بينما يعتبر التدقيق مستندي في حال كون الفحص يشتمل على فحص فواتير البيع والشيكات أو الكمبيالات الملغاة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- المصادقات :

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم (500) ومعيار التدقيق رقم (505) المتعلق بالمصادقات بانها إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية . حيث تتم المصادقة على أرصدة أو بيان أرصدة معينة لدى الطرف الآخر أو الاستفسار عن معلومات موجوده لديه،إذ يقوم العميل بكتابة استفسارته على أوراقه الخاصه بناء على طلب المدقق، وترسل تحت إشراف المدقق إلى الجهه المطلوب مصادقتها على معلومات العميل لتتم إعادتها مباشرة إلى المدقق بعد عملية المصادقة، وتقسم المصادقات إلى قسمين :

- المصادقات الإيجابية :

وفي هذا النوع من المصادقات يطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه او المصادقه على الرصيد المكتوب في رسالة العميل وإعادتها إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة.حيث يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات في حال كون نظام الرقابة ضعيفاً أو ان الحساب او الرصيد المطلوب مصادقته يعتبر مهماً نسبياً. وهناك نوعان من المصادقات الإيجابية:

- المصادقات العمياء: في هذا النوع من المصادقات يطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد الموجود لديه دون تثبيت رصيد العميل في الرسالة المرسله إليه. وغالباً ما يستخدم هذا النوع من المصادقات في الذمم الدائنة.

- يطلب من الطرف الآخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد المثبت في دفاتر الطرف الآخر.

- المصادقات السلبية: وفي هذا النوع من المصادقات يطلب من الطرف الآخر إعادة الرسالة المرسله إليه من قبل العميل إلى المدقق في حال عدم تطابق الرصيد المكتوب في الرسالة مع الرصيد المثبت في دفاتره . سمي هذا النوع من المصادقات بالسلبي لإنه يتم الإجابة في حالة كونها سلبية. وعادة ما يستخدم هذا النوع من المصادقات في حال كون نظام الرقابة الداخلي قوياً أو في حال كون الأرصده غير مهمه نسبياً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- التوثيق والفحص المستندي

يقوم المدقق الخارجي هنا بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق ذات المصدر الداخلي والخارجي للشركة محل التدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات. فقد يتم التدقيق من أسفل إلى أعلى ،أي من مستندات القيد الأصلي وصولاً الى القوائم المالية، إذ تهدف هذه الطريقه إلى التأكد من الاكتمال ، أي التحقق من أن جميع العمليات الاقتصادية التي تخص الشركة محل التدقيق قد تم تسجيلها. وقد يكون التدقيق من الأعلى إلى أسفل ، حيث يبدأ بالقوائم المالية وينتهي بالقيود الأصلية ، تهدف هذه الطريقة إلى التأكد من أن العمليات الاقتصادية قد حدثت في الشركة ، وهو ما يعرف أيضاً بالحدوث.

4- الملاحظة:

من أجل الحصول على أدلة إثبات ، يقوم المدقق الخارجي بإستخدام حواسه المختلفه سواء بالنظر أو الإستماع أو اللمس لتحقيق أهداف تدقيق معينة، فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند آدائهم لبعض الأنشطة ،كما قد يقوم بملاحظة بعض الاصول،فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الإجراءات المتبعه عند جرد المخزون للتأكد من التزام الموظفين بإجراءات الجرد المعروفه والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاص بالشركة. فمن خلال هذه الملاحظة من الممكن أن يلاحظ فيما إذا كان هناك اهتمام بكشف الجرد ويتأكد من توقف دخول البضاعة إلى المستودع وخروجها منه خلال عملية الجرد.

5- الاستفسارات من العميل :

يحصل المدقق على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل او الموظف ، فقد تتعلق هذه المعلومات بنظام الرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحه التي تساهم في توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية. كما قد تتعلق هذا الاستفسارات بالالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقه وأية امور أخرى .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6- إعادة التشغيل:

يتمثل هذا النوع من الأدلة في قيام المدقق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسبون مثل عمليات احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والاهتلاك.

7- إعادة الاحتساب:

حيث يقوم المدقق بالتحقق من عملية الإحتساب رياضياً ، كالقيام بعملية الجمع والطرح والضرب وذلك للتأكد من الدقه الحسابية . (الذنيبات، 2010، ص 206-211).

8- التدقيق التحليلي:

يقوم المدقق في سبيل وصولة إلى الرأي الموضوعي حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية بالعديد من الأعمال والإجراءات مثل التخطيط لعملية التدقيق ،ودراسة نظام الرقابة الداخلية ، تحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفصيلية ، واختيار عينة التدقيق لفحص دقة أرصدة الحسابات دون التطرق إلى تفاصيل المعاملات جمعيها . لذا فإن هذه الإجراءات تعزز من مقدرة المدقق للوصول إلى مستوى الجودة المطلوب ، كما أنها تعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية بما يقوم به المدقق عموماً.

ونظرًا للأهمية التي تحتلها إجراءات المراجعة التحليلية فقد 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 2009، :ص435).

يحث مدقق الحسابات على أدلة الأثبات وفقاً للمعيار الثالث من معايير آداء التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1972 عن طريق آداء مجموعتين من إجراءات التدقيق:

- تدقيق التفاصيل التي تنطوي عليها العمليات والأرصدة .

- التدقيق التحليلي للنسب المالية ودراسة التقلبات الغير عادية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يهدف النوع الأول من الإجراءات إلى التحقق من صحة القيمة الدفترية لأحد البنود أو مكونات قيمتها من خلال إيجاد دليل موضوعي على شكل مستند من داخل أو خارج الشركة محل التدقيق. في حين يهدف النوع الثاني من الإجراءات إلى التأكد من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالي في ضوء ما يحدده المدقق لهذا البند، فكلما أقتربت القيمتان من بعضهما إزدادت معقولية البنود المفحوصه والعكس صحيح. فإذا تباعدت القيم تطلب ذلك إجراء إختبارات إضافية للوقوف على أسباب الإختلاف والتأكد من عدم وجود تلاعب من شأنه تشوية القوائم المالية.

إن إستخدام التحليل المالي في عملية التدقيق يعرف بالتدقيق التحليلي ، إذ يعتبر التحليل المالي أحد وسائل التدقيق التي يتم بموجبها التعرف على مؤشرات خاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، حيث يعتمد المدقق على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها بعضا. (الزايغ،2006 :ص 99).

إن الوصول الى الرأي الفني المحايد يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية اللازمة، لتجنب المخاطر التي أصبحت أمراً واقعياً يهدد كافة مراحل التدقيق ، كما أنها تؤثر على سلامة عرض المعلومات المالية .لذا فإن المدقق يسعى إلى تخفيض أثر هذه المخاطر مستخدماً لهذه الغاية العديد من الأساليب مثل أسلوب التدقيق التحليلي الذي يساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً وبأقل التكاليف، وذلك من خلال تحليل النسب للخروج بعلاقات وإتجاهات تربط المعلومات المالية وغير المالية بعضها بعضا لنفس الفترة. أو بين معلومات مقارنة لمدد مختلفة أو منشآت مختلفة لتحديد أية تقلبات غير متوقعة، مع تقصي أسباب هذه التقلبات غير المتوقعة. حيث يستخدم المدقق أساليب مختلفة لتحقيق هذه الغاية تتراوح بين المقارنات البسيطة للقوائم المالية والتحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات إحصائية معقدة . ونظراً لأهمية التدقيق التحليلي فقد ألزمت المعايير الدولية استخدامها في مرحلتي التخطيط وفي مرحلة التدقيق النهائي للقوائم المالية و لأغراض مختلفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعليه فقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 520 التدقيق التحليلي " بأنها عملية تقييم للمعلومات المالية أجرتها دراسة للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية و غير المالية، و تشمل كذلك بحث التقلبات و العلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها". كما أطلق عليها العيار أسم «الإجراءات التحليلية ».(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012 : ص 4-8)

مراحل التدقيق التحليلي:

يستخدم التدقيق التحليلي لمساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها ، حيث يكون استخدامها ذا تأثير وفاعلية في حال توظيف إجراءات جوهرية تساهم في تخفيض مخاطر الإكتشاف إلى الحد الأدنى ، وفيما يلي المراحل التي يمر بها التدقيق التحليلي : (الزايع، 2006، ص49)

1- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

تستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لتساعد المدقق في وضع إجراءات عملية التدقيق، وتوقيتها ، ومجالها . حيث تتطلب هذه المرحلة من المدقق ضرورة فهم عمل العميل لتكوين صورة شاملة عن طبيعة العمليات التي تمت منذ تاريخ آخرعملية تدقيق وذلك بهدف تقييم المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق، لذا فإن الإجراءات التحليلية تعتمد بشكل كبير على خبرة وحكمة المدقق الخارجي.

2- مرحلة الاختبارات الجوهرية :

تقسم الاختبارات في هذه المرحلة إلى قسمين (1) الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة (2) إجراءات التدقيق التحليلي . فالإجراءات التحليلية تتضمن رسم استنتاجات معتمدة على القيم المتوقعة المحسوبة من قبل المدقق، فعند استخدامه لها في هذه المرحلة يستطيع المدقق أن يحكم على مدى ملاءمة وموثوقية البيانات المستخدمه لتطويرها ،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما يستطيع أن يحكم على مدى قابليتها للمقارنة وقدرة أنظمة الرقابة الداخلية على إعدادها . وعليه فإذا كانت طريقة إعداد الإجراءات التحليلية سليمة فإن هذا يشير إلى دقة توقع المدقق لأرصدة الحسابات والتي من خلالها يختار تحديد إختبارات إضافيه أو الإكتفاء بما تم إنجازه .

3- مرحلة نهاية عملية التدقيق :

تشتمل الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة على قراءة المدقق للقوائم المالية والملاحظات والبيانات المرفقة بها وذلك للأغراض التالية:

1- التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات الخاصة بأرصدة الحسابات غير العادية والتي جمعت خلال مرحلة التخطيط.

2- التوصل إلى أرصدة الحسابات التي لم تحدد مسبقاً.

3- الحكم على عدالة القوائم المالية ككل ومدى كفاية الإفصاح عن حقيقة أنشطة الشركة محل التدقيق وما تظهره من نتائج خلال فترة التدقيق وحقيقة مركزها في تاريخ نهاية الفترة ومدى إتساق إعدادها مع متطلبات القوانين واللوائح المعمول بها .

أهمية التدقيق التحليلي:

تنبع أهمية التدقيق التحليلي من إفادة الأطراف المختلفه من نتائجها وهم كالتالي: (الذنيبات، 2010، ص107)

1- التدقيق التحليلي وبرنامج تدقيق الحسابات:

كما هو معروف يقوم مدقق الحسابات بإعادة النظر في حسابات الشركة محل التدقيق بهدف إبداء رأيه بمدى عدالة تمثيلها لواقع الأنشطة المنفذه. فباستخدام التدقيق التحليلي يمكن للمدقق أن يحدد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامجها ، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- التدقيق التحليلي ومستخدمو القوائم المالية:

يعتبر مدقق الحسابات مطالباً من مجتمع مستخدمي القوائم المالية بإستخدام الإجراءات التحليلية نظراً لمساهمتها في إضفاء نوع من الشفافية على بنود ما تصوره القوائم المالية.

3- التدقيق التحليلي وإدارة المشروع:

نظراً لزيادة تشعب وتعقيد الأعمال الذي ينطوي عليه النشاط الإقتصادي ، إزدادت أهمية إستخدام التدقيق التحليلي لمساهمته في توفير قاعدة بيانات يمكن من خلالها إعطاء رأي فني عادل بمدى تمثيل القوائم المالية.

4- التدقيق التحليلي وموقف أصحاب المهنة :

من وجهة نظر أصحاب المهنة ، فإن التدقيق تحليلي يهدف إلى تزويد المدقق بمؤشرات تدل على مواقع القصور في أنظمة الرقابة الداخلية .لذا فإن استخدامها يساعد المدقق في إعداد برامج التدقيق بشكل مناسب.إلا ان أصحاب المهنة لا يفضلون بالتدقيق التحليلي الشامل لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييم الأداء باستخدام المؤشرات الشاملة.

5- التدقيق التحليلي وموقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية :

إن استخدام التدقيق التحليلي لتقييم الكفاءة والفاعلية في الأجهزة الحكومية أكثر من استخدامه في القطاع الخاص. (سمهدانة،2006 : ص 27-28).

الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء التدقيق التحليلي :

يتم إتباع الخطوات التالية عند البدء في التدقيق التحليلي :

1- التدقيق الأولي الشامل:

يقصد به إجراء إختبارات عامه للبيانات المالية قبل البدء في الإجراءات التحليلية للتعرف على أية امور قد يظهرها الفحص الأولي، ووضح الشروحات التي تشير إليها النسب الماليه بإطارها الصحيح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- النسب المالية: هي ليست أكثر من علاقات صيغت على شكل نسب أو عدد مرات أو غيرها ، وحتى تكون ذات جدوى لابد من مقارنتها مع :

- النسب للسنوات السابقة.
- النسب المتوقعة كما في الموازنات.
- الأجزاء المختلفة للنشاط.
- المنشآت الأخرى والصناعة.

إن استخدام النسب المالية يساعد المدقق على الوقف على أوجه القصور وتحديد الإنحرافات الواجب معرفة أسبابها لوضع الحلول المناسبة .

3- ربط النسب بعضها بعضا : للحصول على تفسيرات منطقيه ، لابد من ربط نتائج النسب المالية بعضها بعضا .فمثلا نسبة الربحية يجب أن تؤخذ مع نسب النشاط.

4- آخذ الحيطة والحذر عند تفسير نتائج التحليل : تشير إلى مقدرة المدقق على إستنباط أدلة الإثبات من الإجراءات التحليلية ، كما تشير إلى مقدرته على الحصول على أدلة تدعم نتائج التحليل المالي ، لذا لابد من ربط الأرقام بمسبباتها عوضاً عن أخذها بصفتها المطلقة.(الذنيبات ، 2010: ص 213).

خطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

تمر عملية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية بالخطوات التالية:

1-الحصول على البيانات و المعلومات.

2-وضع التوقع بشأن الرصيد محل المراجعة.

3- تقدير دقة التوقع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- تحديد الإنحرافات أو الإختلافات بين القيم المسجلة والمتوقعة لرصيد الحساب.

5- تحديد أسباب الانحرافات وتحريها.

6-توثيق الإجراءات التحليلية.

العوامل التي تحكم استخدام التدقيق التحليلي

فيما يلي عرض للعوامل التي تحكم استخدام التدقيق التحليلي :

1- تقييم المدقق لخطر أنظمة الرقابة الداخلية:

في حال كون نظام الرقابة الداخلي للمشروع الذي يجري تدقيق حساباته قويا ، فإن فرصة الإعتماد على الإجراءات التحليلية تكون كبيره نظراً لوجود ثقة لدى المدقق بخلو القوائم المالية من أخطاء مادية في أرصدة الحسابات من شأنها تشويه ما تصوره القوائم المالية.

2- الخبرة السابقة في الشركة محل التدقيق : إن خبرة المدقق بالمشروع الذي يجري تدقيق حساباته ترجح إستخدام الإجراءات التحليلية أكثر من غيرها من الأساليب.

3- حجم الشركة محل التدقيق : يشير حجم الشركة الى درجة تعقد وتشعب الأعمال ، كما يشير إلى درجة قوة أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها ، لذا فكلما كبر حجم الشركة إزدادت قوة أنظمة الرقابة وتشعبت الأعمال مما يعني بالضرورة زيادة الإعتماد على الإجراءات التحليلية.

4- الدقة و النتيجة من الإجراء التحليلي: إذا كان الإجراء التحليلي ينتج توقعات لا تختلف بشكل ملحوظ عن القيم غير المدققة فإنه سيتم الإعتماد عليه أكثر من الإجراء الذي ينتج توقعات تختلف بشكل ملحوظ عن القيم غير المدققة.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، متوفر إلكترونياً : ص 5)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإجراءات التحليلية:

أتجهت مكاتب التدقيق في الآونه الأخيره إلى تخفيض تكاليف التدقيق والمخاطر المصاحبة لها ، نظراً لإرتفاع مرتبات العاملين في شركات المحاسبة والتدقيق ، هذا بالإضافة إلى إرتفاع مبالغ الإيجارات المطلوبة من شركات التدقيق والتي غالباً ما تتخذ العاصمة مقراً لها. لذا فقد زاد إهتمام مكاتب وشركات التدقيق بإنجاز عملية التدقيق بطريقة أكثر كفاءة "مخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات" (Helliar et.al.,2001:P7-10). ولتحقيق هذه الغاية دأبت شركات التدقيق على التركيز في إستخدام إجراءات تحليلية مخطط لها من قبل مدققيها للحصول على أدلة إثبات جوهرية في نفس الوقت التحرى عن النتائج التي لا تتسق وتوقعات مدققي الحسابات. وطبقا لأحكام دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة تتكون تلك الإجراءات من تطبيق المقارنات والعمليات الحسابية والاستفسارات والفحص والملاحظات لتحليل العلاقات بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية .

تنطوي الإجراءات التحليلية الأساسية على التعرف على مدى مطابقة الأرصدة المسجله في دفاتر الشركة محل التدقيق مع توقعات المدقق لهذه الحسابات وكذلك مع نتائج التحليل التى يقوم بها من نسب ومؤشرات. وفي حال إكتشاف بنود غير عادية أو تغيرات أو تقلبات غير متوقعه ، يقوم المدقق بتوسيع حجم عينته الخاصه بهذه الحسابات وإعادة فحصها للوقوف على أسبابها وطبيعة المشاكل التي تعتريها .

وتعرف الاجراءات التحليلية على أنها " مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينها وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية 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 وأنشطتها" (قريط ،2009 :ص435).

كما يمكن تعريفها على أنها " دراسة النسب والإتجاهات المهمة والتحقيق في التقلبات والبنود غير العادية بهدف التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد البنود محل المراجعة في ضوء القيمة التي يقدرها المراجع لهذا البند" (شريم وبركات، 2006 : 255).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن تعريف الإجراءات التحليلية على أنها " تحليل العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية والتي تخص نفس الفترة المالية، أو دراسة مقارنة للمعلومات المالية وغير المالية لفترات مالية متباينة . (Analytical Procedure,Available on line, accessed 26/5/2012,P3)

أنواع الإجراءات التحليلية:

تختلف الإجراءات التحليلية بإختلاف البيانات المالية التي يقوم المدقق بتدقيقها . لذا فإن إختيار المدقق للنوع الملائم يعتبر أمراً ذا أهمية لبناء رأي فني محايد حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية . فيما يلي عرض لهذه الأنواع :

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

يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيده عن الشركة محل التدقيق ، لكونه يشتمل على إجراء مقارنة بين معلومات الشركة محل التدقيق وإجماليات النشاط للشركات العاملة في نفس المجال. لذا فإن هذا النوع من المقارنة يساعد المدقق في إستنباط مؤشرات الفساد المالي والإداري ، هذا بالإضافه إلى مساعدته في تفهم النشاط العام للشركة محل التدقيق .

يعاب على هذا النوع من الإجراءات التحليلية في أن إجماليات النشاط التي تتم مقارنة البيانات المالية للشركه محل التدقيق بها تعبر عن متوسطات عامة . فضلاً على ذلك فإن اختلاف السياسات المحاسبية المتبعة في الشركات العاملة في نفس المجال من شأنها أن تؤثر على دقة النتائج وبالتالي على اعتمادية ما يتم التوصل إليه من معلومات .

2- مقارنة بيانات الجهه محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة :

في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة نسب التحليل المتحصل عليها من السنوات السابقة للجهه التي يجري تدقيق حساباتها مع نتائج نسب التحليل للسنة الجارية الخاص بنفس الجهه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حيث يعتمد المدقق في هذا النوع من التحليل إلى تقدير الأسباب التي أدت إلى إرتفاع أو إنخفاض المؤشرات من فتره إلى أخرى ، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات.

تتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم بها 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:

يقوم مدقق الحسابات بإدراج أرصدة الحسابات للعام الماضي في عمود واحد وكما هي في ميزان المراجعة ، حيث يقابلها بأرصدة الحسابات للسنة الحالية ، وذلك لتحديد الأهمية النسبية للتغيرات بين الأرصدة ليتم إعطاء الحسابات ذات التغيرات الكبيره أهمية خاصة أثناء عملية التدقيق .

ب مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة:

يقوم هنا المدقق بمقارنة إجمالي الأرصدة زفقاً لفترة زمنية معينة ، كأن يقوم بمقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة . كما يستطيتع أن يقوم بمقارنة إجمالي الأرصدة في فترة ما من الزمن ، كأن يقوم بمقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة . فالهدف من هذه العملية يكمن في تحديد الأرصدة التي تتطلب فحص إضافي .

جـ- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة:

يمتاز هذا النوع عن النوعين السابقين (الإجماليات و التفاصيل) في كونه يأخذ بعين الإعتبار النمو أو الإنخفاض في معدل النشاط للشركة محل التدقيق . حيث يتغلب هذا الأسلوب على هذا العيب من خلال إحتساب النسب ومقارنتها مع مثيلتها في السنوات السابقة ، مما يعني بالضرورة الحصول على نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها:

يستخدم هذا النوع من الإجراءات التحليلية في المؤسسات الحكومية. إذ إن الجهات الحكومية عادة ما تعد موازنات تخطيطية تقوم بمقارنة بنود محتواها الإعلامي مع ما تم إنجازه في نهاية الفترة المالية. فوجود فروق بين الفعلي والمقدر يعطي المدقق مؤشرا عن طبيعة البرامج التدقيقة الواجب وضعها لبعض أنواع الحسابات . ومن ناحية أخرى يتوجب على المدقق ان يتأكد من ان الجهه محل التدقيق قد قامت ببذل العناية المهنية اللازمة عند إعداد الموازنة ، وكذلك التأكد من واقعية الأرقام الظاهره في الموازنة وذلك من خلال التحقق من عدم التلاعب فيها أثناء الفترة المالية. فمجمل هذه العوامل يؤثر على نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها.

4- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق:

يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للوصول إلى قيم متوقعة لبعض أرصدة القوائم المالية .عادة ما تنفذ العمليات الحسابية بالإستناد إلى بعض الإتجاهات لتلك الأرصدة. يقوم مدقق الحسابات بمقارنة الأرصدة التي تم التوصل إليها مع أرصدة الحسابات الخاصة بالشركة محل التدقيق لتحديد الأرصدة الواجب الإهتمام بها أكثر من غيرها خلال عملية التدقيق .

5- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية:

يستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط والتي تتمثل في (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكدا من دقة البيانات غير المالية.(نصار وبهرامي،2008 : ص 10-12)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مزايا الإجراءات التحليلية

فيما يلي عرض للمزايا المتوخاه من الإجراءات التحليلية : (مهدي والقريشي، 2001، ص 6)

1- إن عملية التحليل تساعد مدقق الحسابات في الوقوف على مواطن الخلل التي تشوب البيانات المالية في محاولة منه لإكتشاف أسبابها ووضع الحلول الملائمة.

2- يساعد التحليل المالي مدقق الحسابات بمعلومات تساعده في تكوين صوره واضحة عن طبيعة نشاط الجهه محل التدقيق ، الأمر الذي يهيئ له الفرصة للقيام بمقارنة هذه البيانات والنتائج مع التقديرات المرسومة ٠

3- تتيح عملية احتساب النسب و استخراج المؤشرات دراسة العلاقات بين عناصر المركز المالي وذلك لتقييم مدى توازن الثقل النسبي لمصادر الموارد المختلفة المستخدمة لتمويل أوجه النشاط ومدى انسجامها مع أغراض تلك الجهة وأهدافها ٠

4- تتيح الإجراءات التحليلية توفير الخطط والبرامج وتقييم مستوى كفاءتها في ضوء ما يتم التوصل إليه من نتائج . كما تتيح دراسة الإنحرافات التي تساعد في الكشف عن مواطن القصور ليتم تصحيح مسارها وفقاً لما تقتضيه الخطط الموضوعه.

5- تقويم كفاءة الإدارة التنفيذية في أي مستوى إداري من مستوياتها .

مستويات الإجراءات التحليلية

تقسم الإجراءات التحليلية إلى ثلاثة مستويات ، ينطوي كل منها على عدد من الأساليب لوضع التوقعات وتحديد الانحرافات غير العادية ، فيما يلي عرض لها : (حمدان، 2009، ص18)

1- الإجراءات التحليلية غير الكمية (التقدير الشخصي):

يمتاز هذا النوع من الإجراءات بإنخفاض تكلفته وسهولة تطبيقه على كافة الشركات نظراً لقدرته على إستخدام أية معلومات متاحه والتي يعتمد على خبرته

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وحكمه الشخصي- في تحديد أوجه القصور . فيما يلي عرض لأهم الأساليب التي تشتمل عليها الإجراءات التحليلية :

- الاستفسار من الإدارة ولجنة المراجعة والعاملين في المنشأة حول القضايا التي تخص عمل المدقق.
- التوقعات من نتائج عمليات المراجعة السابقة.
- مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية للمنشأة ذات الطبيعة غير الكمية.

2- الإجراءات الكمية البسيطة:

يتم بموجب هذه الإجراءات معالجة المعلومات الكمية بطرق بسيطه وسهله لدرجة يسهل على المدقق أن يحصل على دلائل ذات معنى تفيده في عملية التدقيق ، فمن هذه الأساليب ما يلي : (مهدي والقريشي، 2001، ص 34)

- تحليل النسب:

يهدف تحليل النسب إلى استخراج قيم مطلقه مقاسه بعدد المرات او بالنسب المئويه ، تساعد في إعطاء دلالات لمدقق الحسابات عن طبيعة مسار الحسابات المقاسه لفتره زمنية معينة . أو قد يقوم المدقق بمقارنة نسب الحسابات للشركة محل التدقيق مع شركات مثيله لها تعمل في نفس المجال للوصول إلى علاقات ذات دلالة . وبشكل عام ستخدم تحليل النسب في مرحلتي التخطيط ونهاية عملية التدقيق ، ومن الأمثله على ذلك نسبة التداول للسنة الحالية مقارنه بنفس النسبة لسنوات متتالية .

- تحليل الإتجاه:

يسمى أيضاً بالتحليل الأفقي ، فبموجبه يقوم المدقق بمقارنة المعلومات المالية الوارده في الفترة الحالية بمثيلاتها في القوائم المالية الخاصه بفترات ماليه سابقة لنفس الشركة . إذ يقوم المدقق في هذا النوع من التحليل بتحديد سنة الأساس

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(هي عباره عن السنة المالية التي لم تشهد بها الشركة ظروف غير إعتيادية من شأنها أن تؤثر على النشاط العام للشركة) لتتم مقارنة معلومات القوائم المالية للسنوات الأخرى بها ، فعملية الزيادة أو النقصان تحدد بمدى إرتفاع أو إنخفاض النسبه عن مثيلتها في سنة الأساس .

- التحليل الرأسي :

يعتمد هذا النوع من التحليل إلى تحويل الأرقام المطلقة الظاهره في القوائم المالية إلى نسب مئوية من خلال تحليل كل قائمة تحليلاً عمودياً او رأسياً . فالتحليل الرأسي يعني تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القائمة المالية إلى إجمالي القائمة نفسها. أو نسبة كل مجموعة فرعية إلى الإجمالي أو نسبة كل عنصر في المجموعة إلى المجموعة الفرعية .

- الاختبارات التنبؤية:

تتضمن هذه الاختبارات حساب الكمية المتوقعة لرصيد الحساب بالاعتماد على البيانات غير المالية التي تخص الفترة المالية الحالية أو الفترات السابقة، كالرجوع إلى عدد الوحدات المباعة و سعر بيع المنتج لتحديد مبلغ المبيعات لأكثر من سنة.

- اختبارات المعقولية:

وتتضمن حساب الكمية المتوقعة لرصيد الحساب بالاعتماد على البيانات غير المالية التي تخص الفترة المالية الحالية فقط، كالرجوع إلى نسبة عمولة البيع و قيمة المبيعات لتحديد قيمة مصروف عمولة المبيعات.

3-الإجراءات الكمية المتطورة: تشتمل الإجراءات الكمية المتطورة على أساليب متعددة و متطورة تتميز بالتركيز على التنبؤ بالقيم الدفترية لعناصر القوائم المالية كاستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط أو المتعدد، أو تحليل السلاسل الزمنية، واستخدام برامج الحاسب الإلكتروني.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأظهرت العديد من الدراسات أن الإجراءات التحليلية التي تستخدم النماذج الإحصائية أكثر كفاءة وفعالية من الإجراءات التحليلية غير الإحصائية لأن العديد من التقنيات غير الإحصائية امتلكت مستويات عالية من أخطاء النوع I)خطأ الرفض الخطأ للقوائم المالية المدققة(وأخطاء النوع II)خطأ القبول الخاطئ للقوائم المالية المدققة على أنها تظهر عدالة المركز المالي للمنشأة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، متوفر إلكترونياً، تم الدخول إليه بتاريخ 2012/5/26 : ص 8).

القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية

إن مساءلة مدقق الحسابات الخارجي عن التلاعب المحاسبي الذي قد تحتويه البنود المالية التي تصور ها القوائم المالية، يدعم وفاء المهنة بمسؤوليتها الإجتماعية . للقيام بهذه المهمه يتوجب على المدقق الخارجي أن يقوم بإجراء فحص مقبول ومعقول لكشف أوجه التلاعب ، كما يتطلب منه تعديل تقريره وإصدار الحكم المهني الملائم في حالة كشف التلاعب (منصور، 2009، ص377). وحيث إن مهام مدقق الحسابات تخضع إلى العديد من الضوابط المهنية والتشريعة والتنظيمية، إرتأى الباحث عرض بعض أهم القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية المؤثرة في هذه المهام على النحو التالي:

اولاً: المعايير المهنية :

المعيار الأمريكي رقم (99) :

أصدر المجلس التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معيار التدقيق رقم (99) بشأن معايير التدقيق واستكمال الاهتمام المهني المتعلق بعمليات التلاعب المحاسبي والتأكيد على دور الإصدارات المهنية في إرشاد مدقق الحسابات في إكتشاف هذ العمليات.إستهدف هذا المعيار إلغاء المعيار رقم (82) المتعلق بدراسة الغش عند تدقيق القوائم المالية. كما أتى ليعدل معيار التدقيق رقم(1) وذلك فيما يتعلق ببذل العناية المهنية.لذا فقد أتى هذا الإصدار كإرشاد متطور لمدقق الحسابات لكونه يبين كيف يفي مدقق الحسابات بمسؤوليته تجاه الغش والتلاعب عند قيامة بتدقيق القوائم المالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2012).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أشار هذا المعيار إلى أن عملية التلاعب مرهونه بما يعرف بمثلث التلاعب (الحافز، الدافع، الفرصة). حيث بين بأن الحافز يشير إلى الظروف التي تحفز الموظف على إرتكاب عمليات التلاعب مثل ضعف الرقابة الداخلية أو غيابها ، في حين يتمثل الدافع في الظروف التي تدفع الموظف إلى إرتكاب هذه الأساليب مثل الضغوط الداخلية (تعليمات الإدارة) والخارجية (الحالة المادية للموظف مثلاً) التي يتعرض إليها الموظف. أما الفرصه فتعني توافر ظروف ملائمة تساعد الموظف على إرتكاب هذه العمليات مثل نظام محاسبي قابل للاختراق . لذا فإنه وفقاً لهذا المعيار في عدم سلامة الاعتراف بالإيراد يعني تلقائياً حدوث تلاعب ، وبالتالي يتوجب على مدقق الحسابات افتراض وجود خطر تحريف جوهري ناتج عن عمليات التلاعب، كما أن تعمد الإدارة إلى تعطيل الرقابة الداخلية يعد حالة من حالات التلاعب .(AICPA, 2004 : AU Section 316)

كما ركز المعيار رقم (99) على أهمية ممارسة مدقق الحسابات ولجان التدقيق للشك المهني . حيث أوضح ان اهمية إستجابة مدقق الحسابات تجاه تقدير مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية تتأثر بطبيعة التلاعب وأنظمة الرقابة التي تراعي هذه المخاطر.حيث أشار المعيار الى نوعين من التحريف يتصلان باعتبارات مدقق الحسابات للغش هما :

1- التحريف الناتج عن قوائم مالية مضللة: وهو تحريف متعمد لبنود أو إفصاحات القوائم المالية المعده ، وبصوره تؤثر جوهرياً على القوائم المالية بحيث لا يتسق محتواها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويكون هدفها عادة تضليل مستخدميها. تنتج التقارير المالية الإحتيالية عن طريق : (Latshaw,& Elifoglu,2003: P 27-32)

- التحايل أو التزوير في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة لإعداد القوائم المالية.
- التحريف المتعمد لإحداث أو معلومات تصورها القوائم المالية.
- التطبيق الخطأ والمتعمد للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بالقيم أو التبويب أو طريقة العرض والإفصاح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- التحريف الناتج عن عدم ملاءمة استخدام أو اختلاس الأصول : يقصد به استعمال الشيء في غير الغرض المخصص له أو إختلاسه مثل المقبوضات أو سرقة الأصول أو دفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم تقدم. لقد أشار المعيار الى مجموعة من الخطوات للتعرف على مخاطر الغش وتقييمها وذلك على النحو التالي (Ramos,2003 :P28)

- الاستعلام من إدارة الشركة التي يجري تدقيقها ومن مصادر خارجية للمدقق عن جميع المعلومات اللازمة للتعرف على أي تحريف جوهري .

- دراسة عوامل مخاطر الغش الخاصة بالقوائم المالية ،وذلك بتتبع مكونات مثلث الغش المكون من :

  - الحافز ، للتعرف على الضغط المؤدي الى إرتكاب الغش .
  - الفرص : يقصد بها الفرص المتاحة التي تساعد على إرتكاب الغش.
  - الدافع : يمثل موقفا أو مبررا للغش الاحتيالي .

3- الأخذ بالاعتبار أية عوامل من شأنها أن تساهم في قبول أو استمرار العملاء لمعرفة الإرتباطات وطبيعتها.وكذلك دراسة القوائم المالية البينية لتحديد المخاطر .

4- تحديد المخاطر التي يمكن أن يترتب عليها تحريف جوهري وذلك بإستخدام ما تم تجميعه من معلومات .

5- إستجابة المدقق وتفاعله مع نتائج التقييم.

كما أوضح المعيار ضرورة الحصول على معلومات عن أحداث مخاطر الغش والعوامل المؤديه إليها ، وذلك من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق للتعرف على الإتجاهات والدوافع والفرص التي تقود إلى ارتكاب الغش وتقييم مخاطره بصورة أوضح. (Fleming & Wortmann,2005 : P24)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لـذا فـإن طبيعـة العمـل وفقـاً لهـذا المعيـار تقتضي ضرورة اسـتخدام العصـف الـذهني والتوسـع في الإجـراءات التحليليـة نظـراً لضرـورة توليـف المخـاطر ، والتـي تشـير إلى تجميـع المخـاطر المعقـدة بصـورة منفصلة لتتم دراستها بصورة أدق.(Ramos,2003 :P28)

معيار التدقيق الدولي رقم (240) :

عـلى المسـتوى الـدولي قامـت لجنـة ممارسـة التـدقيق الـدولي بمراجعـة مسـؤوليات المـدقق عـن إكتشـاف الغـش والخطـأ مـما أدى إلى ظهـور المعيـار الـدولي رقـم (240) عـام 2001. حيـث أدخـل هـذا المعيـار كثـيراً مـن المفـاهيم للمسـوده الإيضـاحية المتعلقـة بالمعيـار الأمـريكي للتـدقيق رقـم (82) ، فـيما يـلي أهـم مـا جاء به المعيار رقم (240) :

1- إلقـاء مسـؤولية إكتشـاف الغـش والخطـأ عـلى الإدارة وإبعادهـا عـن المـدقق لتنحصر مسـؤوليته في الآتي:

- يجـب عـلى المراجـع أن يقـوم بتقـدير المخـاطر المحتملـه للغـش والخطـأ والتـي يمكـن أن تـؤدي إلى انحرافـات جوهريـة في بنـود القـوائم الماليـة. كـما يتعـين عليـه تفسـير أيـة عوامـل للغـش والخطأ والتي يتم إكتشافها خلال عملية التدقيق .

- يتوجـب عـلى المـدقق أن يأخـذ بعـين الاعتبـار أيـة عوامـل أو ظـروف أو أحـداث مـن شـانها زيـادة احتماليـة حـدوث الغـش والخطـأ ، مثـل أمانـة وكفـاءة الإدارة، الضـغوط غـير العاديـة والتي تتعـرض إليهـا الشركة ككـل، العمليـات غـير العاديـة في الشركة . ومـن هنـا كـان لابـد عـلى المـدقق أن يقـوم بدراسـة نظـام الرقابـة الـداخلي في الشركة محـل التـدقيق للتأكـد مـن مـدى إلتـزام المـوظفين بتطبيق الإجراءات والسياسات المعمول بها.

- بـالاعتماد عـلى تقـدير المخـاطر ، يقـوم المـدقق بتصـميم إجـراءات التـدقيق الملائمـة ، وبطريقـة تشـتمل عـلى آليـات مناسـبه تمكنـه مـن الحصـول عـلى آدلـة إثبـات كافيـة لإكتشـاف الغـش والخطأ المحتمل ، للتأكد من معقولية ما تعرضة القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- يشير المعيار إلى ان عملية التدقيق معرضه إلى مخاطر لا يمكن تجنبها ناتجه عن عدم مقدرة المدقق على اكتشاف أوجه التلاعب على الرغم من تطبيقه وإلتزامه بالمعايير الدولية أثناء تخطيط تنفيذ عملية التدقيق . حيث يعزى ذلك إلى أن عملية الغش تؤدى بحرفية عاليه وغالباً ما تصحبها أساليب أو تقنيات يعتمد عليها لإخفاء العمليات التحايلية .مما يؤكد ضرورة استخدام المدقق للشك المهني أثناء تنفيذه عملية التدقيق.

- عندما تشير إجراءات التدقيق إلى وجود خطأ أو تحريف لبعض العمليات محل الفحص، يتوجب على المدقق أن يقوم بدارسة الأثر المحتمل على القوائم المالية.فإذا كانت هذه التحريفات جوهرية يتوجب على المراجع أن يقوم ببعض التعديلات عليها بع موافقة الإدارة عليها . حيث يتوقف مدى هذه الإجراءات على حكم المدقق الخارجي فيما يتعلق بنوعية الغش ، وإحتمالية حدوثه ، ومدى تأثيره على القموائم المالية .

- يتم التقرير عن الغش والخطأ إلى الجهات المسؤولة في الشركة محل التدقيق.

- قد يرى المدقق إنسحابه من عملية التدقيق في حال عدم إمتثال الإدارة إلى الإجراءات التصحيحية التي سبق وأن قام بطلبها حتى ولو لم تكن ذات تأثير جوهري على القوائم المالية. كما يتوجب عليه إخطار الإدارة بعمليات الغش والخطأ التي تم حصرها في حال عدم مقدرته على إتمام عملية التدقيق بسبب هذه التحريفات . (Sinnett,2004 :P63)

معيار التدقيق الدولي رقم 700

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق رقم (700) عام 2004، وذلك تحت عنوان " تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها".حيث يهدف هذا المعيار الى توفير قواعد وإرشادات للمدقق الخارجي تساعده في إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون. كما أشار هذا المعيار الى ضرورة كتابة رأي المدقق بشكل واضح ، وكأساس لإبداء رأيه لا بد أن يقوم المدقق بفحص النتائج المتحصل عليها من أدلة الإثبات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتضمن هذا الفحص التأكد فيما إذا تم الالتزام بالقواعد والمعايير الدولية أو المحلية المعمول بها عند إعداد القوائم المالية (Hand Book of Int'l. Auditing, 2004: Para 1-4).

تتمثل معايير التقرير في أربعة معايير هي :

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

تعتبر المبادئ المحاسبية مقياسا يقاس عليها مدى صدق وعرض القوائم المالية.حيث تتكون هذه المبادئ والأعراف والقواعد والإجراءات المقبولة للممارسة المحاسبية خلال فترة معينة .

2- مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن الهدف من ثبات التطبيق للماراسات المحاسبية مستمد من ضرورة قيام المدقق بإجراء مقارنات لفترات مالية متتالية . مما يسهم عمل المدقق في اكتشاف الممارسات التي تغاير ما جاءت به المعايير الدولية . وفي حال تغير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة أوجب هذا المعيار على المدقق أن يقوم بالإشارة إليه صراحة.

3- مدى كفاية الإفصاح الكافي.

حيث يقصد به الإلتزام بجوهر المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المالية ، وذلك بهدف تقليص الفجوة بين ما يتوقعه مستخدم القوائم المالية وبين ما يقوم به المدقق ، وهو ما يعرف بفجوة التوقعات. ومن ناحية أخرى يتوجب على المدقق الإشاره في تقريره إلى وجود أية حالات لا تمتثل إلى معاييرالإفصاح.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية.

بعد الانتهاء من عملية التدقيق ، يتوجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه الفني بصورة محايدة يعبر من خلالها عن مدى عدالة تمثيل القوائم المالية لواقع الشركة التي يقوم بتدقيقها . وفي حال إمتناعه عن التقرير، يتوجب عليه الإشاره إلى الأسباب التي حالت دون ذلك. (Alivin & Loebbecke, 2004 : P 530-533)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: المتغيرات التنظيمية:

يعد التشريع الامريكي ساربينز أوكسلي Sarbanes Oxley لعام 2002 ، من إفرازات البيئة الإقتصادية الحديثة نظراً للإخفاقات المتتالية على مستوى المهنة . ففيما يتعلق بمستوى الشفافية فقد ألزم القانون بما يلي :

1- ضرورة تكوين لجان داخلية للتدقيق مكونة من أعضاء مستقلين غير تنفيذيين.

2- إنشاء جهاز يهتم بمراقبة أداء مكاتب التدقيق لضمان تنفيذ أعمالها وفقاً لمعايير جودة الآداء المتعارف عليها.

3- إعطاء سوق الأوراق المالية الحق بالإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق .

4- تضمن القانون ضرورة تطوير القوائم المالية بحيث تحتوي على معلومات غير مالية (الأنشطة خارج الميزانية).

5- إلقاء مسؤولية التصديق على ما تصوره القوائم المالية على المدراء التنفيذيين ومجالس الإدارة . وفيما يتعلق بعمليات التضليل ، فقد أصدرت هيئة الإشراف على بورصة الأوراق المالية الأمريكية (Security Exchange Commission – SEC-) تحذيراً هاماً للشركات المدرجة في البورصة يهدف إلى الحد من تضليل القوائم المالية أو إصدار قوائم مالية تغاير في إعدادها ما جاءت به المعايير المحاسبية المعمول بها. (Levinsohn,2002 : P63)

تتمثل أهم المبادئ المحورية التي يستند إليها قانون Sarbanes Oxley في حمايته للمستثمرين وتقليل الفجوه الناتجه من عدم تماثل المعلومات بين المستثمر ومعدي القوائم المالية وتخفيض تكلفة الوكالة بما يلي :

1- ضرورة توفير المعلومات لكافة الأطراف المتعاملة في بورصة الأوراق المالية .

2- تدعيم سبل المساءلة المحاسبية والإدارية لما لها من أثر في إكتشاف أساليب التضليل المختلفة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- العمل على تقوية استقلال مدقق الحسابات . (Krosner, 2004 : P 42-50)

تعتبر القوة الإشرافية لمراحل إعداد القوائم المالية من أهم الأمور التي أشار إليها هذا القانون . حيث تم التشديد على العقوبات المتعلقة بعمليات التلاعب المحاسبي وذلك للحد من عمليات التضليل للقوائم المالية. كما تم إستحداث مجلس للإشراف المحاسبي هدفه التأكد من حسن سير تطبيق هذا القانون من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة . (Jain et.al.,2008 : P 99)

يعتبر القسم رقم(404) من أهم الأقسام التي رافقت صدور هذا القانون ، نظراً لتعلقه بضرورة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق . حيث ألزم هذا القسم المدراء التنفيذيين ومدراء الدوائر بضرورة الإقرار عن مدى صحة القوائم المالية والإفصاح عن نقاط الضعف أو مدى سلامة نظم الرقابة الداخلية. كما أكد على ضرورة قيام مدقق الحسابات بفحص نظم الرقابة الداخلية في الشركات محل التدقيق ، والمصادقة على إقرارات المديرين ، هذا بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن أي ضعف مادي أو أوجه قصور لم تتضمنها إقرارات المديرين ، وذلك فيما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية وطرق تقييمها . (Leuz, 2007 : P 75-146)

من ناحية أخرى ، فقد أشار أحد الباحثين إلى الأثار السلبية التي ترتبت على تطبيق قانون Sarbanes Oxley والمتمثلة في تراجع القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية ، حيث أظهرت الدراسة أن هذه الشركات تراجعت بمعدل 140 مليون للشركة الواحدة . كما بينت أن بعض الشركات إضطرت إلى نقل مواقعها لتجنب التكاليف المترتبة على تطبيق هذا القانون . هذا فضلاً عن إتجاه بعض الشركات إلى التعامل مع الشركات الأقل إرتباطاً بالسوق الأمريكية أو تحول الشركات المساهمة إلى شركات خاصة أو الابقاء على الحجم الصغير لها للإفادة من بعض الإعفاءات المتعلقة بهذا القانون. (Zhang, 2005 : P408-428)

لقد قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) ، بإصدار مجموعة من النشرات المهنية تناولت مسؤولية المدقق تجاه الخطأ والغش. فيما يلي عرض لبعض هذه النشرات:(دحدوح ،2006 : ص 183-186).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1- نشرة معايير المراجعة رقم (16) في عام 1977 بعنوان:

The Independent Auditors Responsibility for the Detection of Errors and Irregularities:

أكدت هذه النشرة الضرورة التي تقتضي قيام المدقق بوضع خطة تراعي عملية البحث عن الخطأ والمخالفات والمهمه التي تغاير المألوف للمهنة والتي من شأنها أن تساهم في تضليل القوائم المالية. حيث تم تحديد مسؤولية المدقق بحدود العينة التي يقوم بتدقيقها . ومن ناحية أخرى فقد أشار بعض الباحثين إلى الغموض الذي يكتنف هذه النشرة ، لكونها لاتقدم إرشاداً كافياً للمدققين ، وبالتالي إلى مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال بشكل عام.لذا فإن وجهة نظرهم تؤكد على عدم مقدرة هذه النشرة على تحقيق الغاية من إصدارها ، نظراً لإنخفاض إعتمادية مستخدمي القوائم المالية على عملية التدقيق لاكتشاف الأخطاء والمخالفات المهمة .

2- نشرة معايير المراجعة رقم (53) في عام 1988 بعنوان:

The Auditors Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities:

لقد أتت هذه النشرة لتعالج الطابع الدفاعي الذي امتازت به النشرة السابقة . حيث ألزمت المدقق بتخطيط عملية التدقيق وبصورة تمكنة من التأكد من درجة معقولية المعلومات المالية ، لذا فقد أوجبت هذه النشرة ضرورة استخدام الشك المهني لإكتشاف الخطأ والانحرافات التي قد تحتويها القوائم المالية.

كما ألقت الضوء على العوامل الواجب الامتثال إليها عند تقييم مخاطر الإنحرافات في التقارير المالية. وعلى الرغم من اتساع نطاق مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والتحريفات المهمة بعد صدور هذه النشرة ، إلا أنها بقيت عاجزه عن إعطاء تعريف واضح لدرجة المعقولية ولدرجة الملاءمة من الشك. كما أنها لم توفر إرشادات عن الأهمية النسبية والواجب أخذها بعين الإعتبار عند تقييم مخاطر الإنحرافات ، حيث أكد البعض ان إرتفاع موجة التقاضي ما هو إلا دليل على استمرار وجود فجوة التوقعات المتعلقة بمسؤولية المدقق في اكتشاف الإنحرافات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التلاعب في القوائم المالية

تعددت التعاريف الخاصة بالقوائم المالية التي يتم التلاعب فيها ، إذ عرفتها جمعية فاحصي الغش القانوني (Association of Certified Fraud Examiners) على أنها "القوائم التي يتخلل إعدادها فعل مقصود ومتعمد يهدف إلى حذف او تحوير وقائع مادية أو معلومات محاسبية ، والتي إذا ما أخذت بعين الأعتبار مع ما هو متاح من معلومات نجدها تساهم بشكل ملحوظ في تغيير أو تعديل قرار مستخدمي القوائم المالية" (حامد، 2004، ص71)

في حين إتجه أخرون في تعريفهم لمفهوم القوائم المالية التي يتم التلاعب فيها على أنها " اشتراك المستوى الإداري الأعلى في منظمات الأعمال في عمليات الإختلاس والتحريف للقوائم المالية المنتجه والتستر عليها من خلال التقرير المضلل عنها(Zabihollah, 2002 : PP 1-2) "

بناءً على ما تقدم فإن عمليات التلاعب الرقمي في القوائم المالية تعزى بمجملها إلى الجشع والإفتقار الى الرقابة المؤسسية السليمة ، وفي ظل توفر مكونات مثلث الإحتيال المكون من الحافز - Motive، الفرصة-Opportunity - ، الدافع Rationalization)فإن النتيجة الحتمية هي التلاعب في القوائم المالية (Sarna , 2010:PPP 15,19,39) .، وهذا ما أكدته الفقرة رقم (7) من معيار المراجعة الأمريكي رقم (99) ، إذ أشارت إلى أن وقوع أو حدوث الغش والتلاعب يتوقف على توافر ثلاثة شروط أو محددات فيما أصطلح عليه بمثلث الإحتيال. (خليفة ، 2003 : ص 130):

نتيجة للإنهيارات الإقتصادية المتتالية الذي شهدها العالم خلال السنوات الماضية ، ثار جدل حول المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية لإدارات الشركات في إدارة أرباحها . مما أدى إلى تعرض مهنة المحاسبة والتدقيق إلى موجه من الإنتقادات أهمها ضعف المدقق في التقرير عن الممارسات الإدارية الرامية إلى تحوير واقعية الأرقام التي تصورها القوائم المالية بما يتسق مع تطلعات المحللين الماليين وأصحاب ذوي المصالح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مفهوم إدارة الأرباح :

تتبع الإدارات المختلفة السبل الكفيلة بإصدار قوائم مالية تعبر عن واقعية العمليات الإقتصادية وبطريقة تصور حسن إستخدام الموارد الإقتصادية ، إلا أن الصلاحية التي تتمتع بها الإدارة يعزز من موقفها في عرض القوائم المالية بما يتلاءم مع مصالحها ومصلحة الشركة ككل ، وهذا ما يعرف بإدارة الأرباح (Earning Management) ، (Lan, &Rath , 2008 : Pp 406-407)

تقسم إدارة الارباح إلى قسمين رئيسين (1) إدارة الأرباح الجيدة (Good Earning Management) ، والتي تعنى بإدارة الأرباح التشغيلية للشركة بهدف تحقيق إستقرار مالي وزيادة الأرباح ، ومن الأمثلة عليها ، إتخاذ الإدارة لقرار توزيع حوافز على الموظفين أو زيادة فترات الراحه في حال إرتفاع الإنتاج أو في حال كون معدل الإنجاز أعلى أو يفوق ما هو مخطط له . أما النوع الثاني فيشير إلى إدارة أرباح سيئة (Bad Earning Management)، حيث تهدف إلى إخفاء الأرباح التشغيلية مستخدمه لهذه الغاية ما توفرة المعايير المحاسبية من مرونة تسمح بتحوير واقعية العمليات الإقتصادية . ومن الإمثلة على ذلك ، تخفيض نسبة الديون المشكوك في تحصيلها ، وذلك بهدف زيادة قيمة الإصول المتداولة وبالتالي إعطاء صورة غير معبرة عن مدى واقعية حسابات المدينيين (Parfet , 2000 : PP 481-488).

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

نظراً للتداعيات السلبية لإدارة الأرباح ، فقد تم تطوير عدة نماذج من قبل باحثين ومختصين للتنبؤ بإدارة الأرباح ، حيث ركزت بمجملها على الإستحقاق قصير الأجل (إستحقاق رأس المال العامل) . من هذه النماذج نموذج Chou,Gombola Liu (2006) ،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ونمـــوذج Lee(2006) ، ونمـــوذج Mir and Seboui (2006) ، ونمـــوذج ميلـــر Miller (2007) . ومـن ناحيـة أخـرى فقـد أوضـحت إحـدى الدراسـات أن إجـمالي الإسـتحقاق يتكـون مـن إسـتحقاق طويـل الآجـل (مثـل الإهـلاك والضرـائب المؤجلـة) ،و إسـتحقاق قصـيرالآجل مثـل التغـير في المـدينون والتغـير في المخـزون والتغـير في الـدائنين والالتزامـات المسـتحقة والتغـير في الضرـائب المسـتحقة بالإضـافة إلى التغـير في عنـاصر الأصول والخصوم المتداولة الأخرى.

وعليـه يمكـن القـول بـأن الإسـتحقاق يـؤثر عـلى أرصـدة معينـة لـبعض الحسـابات ، حيـث يـنعكس أثـره عـلى الأصـول والالتزامـات المتداولـة . حيـث يمكـن الإعـتماد عليـه للتنبـؤ بمـدى اسـتخدام الإدارة للاسـتحقاق قصـير الآجـل مـن أجـل التلاعـب في أرباحهـا ، وذلـك مـن خـلال التغـير في عنـاصر الأصـول والخصـوم المتداولـة .و مـن ناحيـة أخـرى فـإن التـدفق النقـدي مـن الأنشـطة التشـغيلية والـذي يعـد مقياسـاً بـديلاً لـلأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق.

لقـد اسـتحدث ميلـر (Miller, 2007) نسـبة أطلـق عليهـا نسـبة ميلـر(Miller Ratio) تظهـر العلاقـة بـين التغـير في رأس المـال العامـل كعنصرـ معـرض إلى التلاعـب والتـدفق النقـدي مـن الأنشـطة التشـغيلية كعنصرـ غـير معـرض إلى التلاعـب .حيـث يمكـن اسـتخدام هـذه النسـبة لاكتشـاف التلاعـب في الأربـاح ، فـإذا كانـت قيمتهـا مسـاوية الصـفر فهـذا يعنـي عـدم وجـود تلاعـب ، والعكـس صـحيح، في حـال كـون قيمتهـا لا تسـاوي الصـفر فهـذا يشـير إلى وجـود تلاعـب في رقـم الأربـاح المعـدة وفقـا لأسـاس الاسـتحقاق. ويلخـص النموذج التالي ما سبق :

فرض عدم وجود إدارة أرباح

$$(\Delta WC / CFO)_{t\,0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} = 0$$

فرض وجود إدارة أرباح

$$(\Delta WC / CFO)_{t\,0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1} \neq 0$$

حيـث تشـير(ΔWC) إلى التغـير في صـافي رأس المـال العامـل و (CFO) تشـير إلى التـدفق النقـدي مـن الأنشطة التشغيلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في عام 1986 ، قام DeAngelo بإختبار إدارة الأرباح عن طريق إحتساب الإختلافات بين إجمالي الاستحقاق لفترتين وقسمتهما على إجمالي الأصول أو الفترة الأخيرة. حيث يفترض عدم وجود إدارة أرباح في حال كون الاختلاف في الاستحقاقات للفترتين مساوياً للصفر. مثلا لتقدير إدارة الأرباح في عام 2009 يتم حساب إجمالي الاستحقاق لعام 2009 ويطرح منه إجمالي الاستحقاق لعام 2008 ويقسم الناتج على إجمالي الأصول أول عام 2009 وهذا يعني أنه إذا كان الناتج يساوي صفراً فإن ذلك يعني عدم وجود إدارة أرباح وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر فإن ذلك يعني وجود إدارة أرباح.

يفترض نموذج DeAngelo أن الإستحقاق غير الاختياري يتبع سلوكاً عشوائياً ويستخدم التغير في إجمالي الاستحقاق من عام ما إلى العام التالي كمقياس للاستحقاق الاختياري. وتعبر المعادلة التالية عن هذا النموذج :

$$EDAC\ ^{3}t = TAC^{3}t - TAC^{3}t\text{-}1\ /A^{3}t\text{-}1$$

Where:

EDAC ^{3}t = Estimated discretionary accruals for firm ^{3} in

year t .

TAC^{3}t = Total accruals for firm i in year t

A ^{3}t-1 = Total assets for firm ^{3} at the beginning of year t.

"^{3}" refers to the firm or the industry depending on whether

the analysis is time series or cross-sectional.

ومصدر خطأ القياس في نموذج DeAngelo يأتي من إهمال المتغيرات التي قد تؤثر على الاستحقاق في الفترة الحالية. حيث يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتأثربالظروف الإقتصادية في حين لايأخذ النموذج هذه الظروف بعين الإعتبار (الرفاعي، 2009 : ص 18-20).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع الغش والتضليل بالقوائم المالية والأساليب المحاسبية المستحدثة ، والتي تهدف بصورة أساسية إلى التأثير على المراكز المالية للشركات وإظهارها علي غير حقيقتها تحقيقاً لأهداف مرغوبة من قبل الإدارة حتى وإن انطوت على غش وتضليل الأطراف الأخرى ذات المصلحة ، كما تناولت دراسات أخرى أثر المتغيرات التنظيمية والمهنية والأساليب المستحدثة وأوجه الإفادة منها في تطوير دور مدقق الحسابات في الكشف و التقرير عن الغش والتضليل بالقوائم المالية.

الدراسات باللغة العربية

1) دراسة عوض (2004): بعنوان، " قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري "

هدفت الدراسة إلى قياس محددات دور المدقق الخارجي في التقليل من ممارسات أنشطة إدارة الأرباح، وتعزيز نظم حوكمة الشركات، بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، حيث تعتبر ممارسات إدارة الأرباح مهمة على الأصعدة المهنية والعملية والأكاديمية والتنظيمية، وتكونت عينة الدراسة من (550) فرداً.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

- كشفت التطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المعاصرة , عن السلوك النفعي الذي تتبعه إدارة المنشأة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية , واستخدام أحكامها في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي (Accruals Accounting).
- على الرغم من أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تتضمن درجة من المرونة في اختيار السياسات والطرق المحاسبية , لمواجهة الظروف المختلفة , وإيصال المعلومات الملائمة إلى الأطراف الخارجية , إلا أنه وفي إطار افتراض المنفعة الذاتية , تعمل الإدارة على استخدام هذه الحرية في تحقيق منافع ذاتية خاصة بها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- تظهر نتائج الدراسة أن تزايد حصة مكتب المراجعة في السوق , من خلال عدد العملاء , يمكن أن يساهم في تقليل ممارسات إدارة الأرباح.
- كما أظهرت النتائج أن تخصص المدقق الخارجي في القطاع الصناعي , قد يعزز من دوره الحوكمي في التقليل من أنشطة إدارة الأرباح.

2) دراسة دهمش وابو زر (2005)، بعنوان " اخلاقيات المحاسبة الإبداعية – عرض وتحليل " .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة في تزويد ذوي المصالح بالبيانات المالية التي تدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيده في الأردن، وذلك من خلال مواجهة تحديات التحايل والتضليل الناجمه عن الأساليب المختلفه في تطبيق المبادئ المحاسبية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار الغش والخطأ في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تحديد سبل معالجتها. وتكونت عينة الدراسة من (140) فرداً من المحاسبين والمدققين.

توصلت الدراسه إلى إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في الأرقام وتحويرها لتتفق ورغباتهم ، كما أوصت الدراسة بضرورة التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون أو أي شخص كلٌ حسب الدور الذي يقوم به لضمان إنتاج قوائم مالية خاليه من أي نوع من التضليل.

3) دراسة بابقي (2006)، بعنوان ،" دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات): دراسه نظرية ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات السورية على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها ، وبناءً على ذلك فقد عرض الباحث بعض الإجراءات التي أفرزتها أدبيات المراجعة لتحجيم تلك الممارسات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مـع توضـيح دور مراجـع الحسـابات في الحـد مـن ممارسـة المحاسـبة الإبداعيـة بغـرض تخفـيض التضـليل في التقـارير الماليـة، وتكونـت عينـة الدراسـة مـن (300) فـرد مـن العـاملين في الإدارات العليـا في الشركات الصناعية والتجارية في مدينة دمشق. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- إجـراء المزيـد مـن البحـوث في البيئـة العربيـة بهـدف التحـري عـن مـدى وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها.
- يجـب عـلى المـنظمات المهنيـة أن تطـور وسـائل إكتشـاف حـالات الممارسـات المحاسـبية الإبداعيـة حتـى تـتماشى مـع الزيـادة المطـردة في تلـك الحـالات التـي قـد تـؤدي إلى إخفـاق عملية المراجعة.
- ينبغـي لمراجعـي الحسـابات الاهـتمام بوضـع بـرامج تدريبيـة للعـاملين في مكـاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

4) دراسـة منصـور (2009): بعنـوان، " مـدخل مقـترح للحـد مـن الانتقـادات الموجهـة إلى قـوائم الأربـاح الشكلية ".

هـدفت الدراسـة إلي وضـع مـدخل إرشـادي يتضـمن مجموعـة مـن الإرشـادات التـي قـد تحـد مـن الانتقـادات الناتجـة مـن إعـداد وعـرض قـوائم الأربـاح الشـكلية في مصر، والتـي يجـب أن تلتـزم بهـا جميـع الفئـات المهتمـة بعمليـة التقريـر المـالي ، وهـم إدارات الشركات ، ومراقبـو الحسـابات ، والمـنظمات المهنيـة والتشـريعية المختصـة ، والهيئـات العلميـة والبـاحثون الأفـراد وغـيرهم مـن مسـتخدمي القـوائم الماليـة. وتكونـت عينـة الدراسـة مـن (400) فـرد مـن العـاملين في الشركات المسـاهمة العامـة المصريـة مـن مـديرين ومراقبي حسابات ومختصين.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج وهي:

- يثـق بعـض مسـتخدمي التقـارير الماليـة في معلومـات قائمـة الأربـاح الشـكلية ، خاصـة المستخدمين المؤهلين للتعامل وفهم مضمون هذه المعلومات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- من أهم الانتقادات الموجهة إلى قوائم الأرباح الشكلية أنها قد تكون وسيلة لتضليل وخداع المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية ، وعدم مراجعتها بمعرفة جهة أو شخص مستقل قبل عرضها ، وعدم وجود إرشادات تنظيمية أو معايير معينة يمكن استخدامها عند حساب الأرباح الشكلية ، وعدم وجود تعريف متفق عليه ومقبول للأرباح الشكلية.

- من المؤشرات التي تدل علي احتمال تضليل المستثمرين من خلال إعداد وعرض قائمة الأرباح الشكلية ، إعداد هذه القائمة خارج سياق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ، وعدم تقديم بعض الشركات لمبررات إعداد هذه القوائم ، وعدم تقديم بيان يتضمن معلومات تفصيلية عن البنود والمبالغ التي تم استبعادها عند إعداد قائمة الأرباح الشكلية ، وعرض الأرباح الشكلية قبل أن تكون القوائم المالية المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP) متاحة للمقارنة ، مع تعمد تضخيم مقدار المصروفات المستبعدة.

وقد اوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدراسة لتحديد الفائدة من إعداد التقارير الشكلية في مقابل إعداد التقارير المعدة في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP).

الدراسات باللغة الإنجليزية :

1) دراسة Erickson (2006) بعنوان: " Is There a Link between Executive Equity Incentives and Accounting Fraud".

هدفت الدراسة إلي اختبار العلاقة بين هيكل حوافز الإدارة وحالات الغش المحاسبي في القوائم المالية ، خاصة بعد تعدد حالات الغش المحاسبي في القوائم المالية للشركات الأمريكية في الآونة الأخيرة ، والذي حفز العديد من الأطراف المهتمة ، والمتمثلة في كل من المشرعين ، المنظمين ، والممارسين والأكاديميين ، للوقوف علي أسباب حدوث مثل هذه الحالات ، حيث إن فهم القوى الضمنية التي تزيد من حدوث وتكرار الغش المحاسبي ، يعد الخطوة الأساسية في كفاءة المنع والوقاية من حدوثها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد افترضت الدراسة أن هناك علاقة سلبية بين حوافز التنفيذيين في المنشأة وفرص حدوث الغش المحاسبي ، ولاختبار هذه العلاقة اعتمدت الدراسة على تحليل هذه الظاهرة في عينة من الشركات الأمريكية مكونة من (50) شركة، التي تم اختيارها من بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية الأمريكية خلال الفترة من يناير 1996 وحتى نوفمبر 2003 ، والتي تم اتهامها بغش محاسبي من قبل هيئة الإشراف علي تداول الأوراق المالية في البورصة (Security Exchange Committee -SEC-).

وقد توصلت الدراسة من خلال تحليل حوافز الشركات الممثلة لعينة الدراسة مقارنة بالعينة المماثلة ، أنه لا يوجد ارتباط ذو أهمية جوهرية بين الغش المحاسبي في القوائم المالية للشركات المتهمة بالغش من قبل (SEC) وحساسية التغير في أسعار الأسهم أو خيارتها والتي يحتفظ بها المديرون في محفظتهم المالية ، كما لم يكن هناك ارتباط جوهري بين الغش المحاسبي وحساسية التغير في أسعار الأسهم التي يحتفظ بها المديرون بالعينة المماثلة من الشركات علي عكس الاعتقاد السائد بين صناع السياسات بوجود تلك العلاقة.

2) دراسة Mckee (2006) بعنوان: " Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable! "

هدفت الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مراقب الحسابات في زيادة فعالية عملية المراجعة ، من خلال إدخال عنصر عدم قابلية التنبؤ بإجراءات المراجعة ، وذلك في سبيل الاستجابة لمتطلبات كل من معايير المراجعة الأمريكية والدولية المتعلقة بمنع واكتشاف الغش.

اعتمدت الدراسة علي منهج نظري تحليلي لكل من معايير المراجعة ، حالات الغش التي ظهرت علي الساحة المهنية في الآونة الأخيرة ، وما توصل إليه الفكر المحاسبي في مجال منع واكتشاف الغش ، وذلك لاقتراح 17 طريقة يمكن أن تساعد مراقب الحسابات في زيادة فعالية عملية التدقيق.

كما أوضحت الدراسة أن تطبيق الطرق المقترحة يزيد من فعالية عملية المراجعة ، وقد أشارت الدراسة إلي أنه يجب أخذ التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق في الحسبان وأشارت إلي أهم مظاهر هذه التكلفة والتي تتمثل فيما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحاجة إلي وقت إضافي لتخطيط عملية المراجعة.

- زيادة الوقت اللازم لتدريب مراقبي الحسابات.
- الوقت الإضافي اللازم لتنسيق أنشطة عملية المراجعة.
- الحاجة إلى وقت مراجعة إضافي لأداء الإجراءات الخاصة بعملية المراجعة.
- التوقف المحتمل لعملية المراجعة.
- تكلفة توظيف مستشارين.

3) دراسة Smieliauskas (2008) بعنوان: " A Framework for Identifying and Avoiding Fraudulent Financial Reporting".

هدفت الدراسة إلي تحليل العلاقة بين تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الاحتيال وتقييمه للمخاطر الأخرى ، بالإضافة إلى ملاحظة مجلس الرقابة على حسابات الشركات العامة أن هذا الموضوع من العيوب التي تشوب الممارسة الحالية لعملية المراجعة ، وأهمية تضافر كافة الجهود وتكامل الإطار النظري لمبادئ المحاسبة والمراجعة كمتطلبات أساسية لفعالية الكشف عن التقارير المالية الاحتيالية.

وقد أوضحت الدراسة أن تطوير مثل هذا الإطار المتكامل يستلزم استخدام نموذج المخاطر الموسعة ، والذي ينعكس علي تقييم مخاطر وجود التقارير المالية الاحتيالية ، وقد توصلت الدراسة إلي أن المقاييس القائمة علي مستويات مقبولة من المخاطر تساعد في التفريق بين الأخطاء المتعمدة والأخطاء غير المقصودة ، وهو ما يعد من مقومات تطبيق معيار المراجعة الأمريكي رقم (99) ومعايير المراجعة الدولية أرقام (240) ، (540).

كما أكدت الدراسة علي أهمية الحاجة إلى وضع مخاطر الغش في مستويات مقبولة ، وذلك من خلال تضافر جهود فريق العمل المكون من واضعي المعايير ، و المشرعين وصانعي السياسات العامة ، و الممارسين للمهنة ، وأوضحت الدراسة أنه من الواجب على مراقب الحسابات إعداد تقريره استناداً إلي معرفته وخبرته المهنية إلي جانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ووفقاً لاحتياجات المستخدمين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4) دراسة Brazel (2009) بعنوان: " The Relation between Individual Differences and Accountants' Fraud Detection Ability "

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان من الممكن أن يعتمد مراقبو الحسابات علي المقاييس غير المالية في تقييم مدى معقولية الأداء المالي للشركات محل المراجعة ، وبالتالي مساعدة هؤلاء المراقبين علي اكتشاف القوائم المالية المضللة.

توصلت الدراسة أن هناك فروقا كبيرة بين الأداء المالي وغير المالي للشركات التي لم تشتمل قوائمها المالية علي مخاطر للاحتيال وتلك الشركات التي اتبعت أساليب احتيالية بغرض التفوق على الشركات المنافسة لها. كما أشارت الدراسة إلى أنه من المتطلبات الهامة لمعيار المراجعة الأمريكي رقم (99) أن يعمل مراقبو الحسابات على تقييم مخاطر وجود غش في القوائم المالية للشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها ، وقد اختبرت الدراسة ما إذا كان تحليل واختبار البيانات المالية وغير المالية وإجراء المقارنات بينها سيساعد مراقبي الحسابات وغيرهم في تقييم مخاطر الاحتيال أم لا.

كما أوضحت الدراسة أن وجود اختلافات كبيرة بين نمو إيرادات الشركة واختلاف المقاييس غير المالية بالمقارنة بمنافسيها يعد مؤشراً علي وجود الغش نظراً للارتباط الإيجابي بين هذه الاختلافات وبين وجود الغش في القوائم المالية ، وبالإضافة إلى ذلك أرجعت الدراسة فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الغش إلى عدم الفهم الجيد للبيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركة محل المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نماذج تقييم المخاطر المستندة إلى المقاييس غير المالية سيساعد مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش ، كما أن وجود اختلافات جوهرية فيما بين المقاييس المالية وغير المالية يعد مؤشراً قوياً على حدوث الغش ويجب على مراقبي الحسابات في هذه الحالة أن يطرحوا كافة التساؤلات الممكنة على إدارة الشركة واختبار وتقييم إجاباتها وإذا لزم الأمر الاستعانة بالخبراء المختصين باكتشاف الغش.

5) دراسة Fathil & Schmidtke (2010) بعنوان: " The Relation between Individual Differences and Accountants' Fraud Detection Ability "

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هـدفت الدراسـة إلي تحليـل الدراسـات السـابقة المتعلقـة بالقـدرة عـلى اكتشـاف الغـش لاستكشـاف العلاقـة بـين الخصـائص الشخصـية لمراقبـي الحسـابات وقـدرتهم عـلى اكتشـاف الغـش في القـوائم الماليـة بشـكل صـحيح ، وأوضـحت الدراسـة أن تـوافر النزاهـة والشـك المهنـي لـدى مراقبـي الحسـابات مـن العوامـل المـؤثرة في قـدرتهم عـلى اكتشـاف الغـش ، وأنـه مـن المطلـوب أن تعمـل الدراسـات البحثيـة المسـتقبلية عـلى تـوفير الخطـوات اللازمـة التـي تمكـن الشركات مـن اختيـار مراقبـي الحسـابات ذوي الحساسـية الخاصـة تجـاه اكتشـاف الغش ، مع العمل على تطوير قدرات مراقبي الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش.

المبحث الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز الدراسة الحالية بما يلي :

1- تغطيتهـا جانبـا حيويـا ،اسـتحوذ عـلى اهـتمام العديـد مـن البـاحثين والأكـاديميين، بمـا في ذلـك الهيئـات الرسـمية والتنظيميـة ، الا وهـو التلاعـب المحاسـبي ، إذ إن تنـاول الدراسـة لمفهـوم حـديث نسـبياً في دولـة الكويـت مـن شـانه أن يسـاهم في إثـراء الجانـب المعـرفي لأفـراد العينـة المبحوثـة في الشركات الصـناعية الكويتية .

2- تمحـورت الدراسـات السـابقة حـول تـوفير مـدخل إرشـادي للحـد مـن الانتقـادات الناتجـة عـن إعـداد وعـرض قـوائم الأربـاح الشكلية،ودراسـة محفـزات الإدارة للتلاعـب المحاسـبي ،ودور المـدقق في التقليـل مـن ممارسـات أنشـطة إدارة الأربـاح ، ودراسـة الخصـائص الشخصـية للمـدقق في التقليـل مـن عمليـات التلاعـب ، ووضـع مجموعـة مـن الطـرق للحـد مـن التلاعـب المحاسـبي وممارسـات التلاعـب ، في حـين ركـزت هـذه الدراسـة عـلى تغطيتهـا جانبـا دقيقـا في مجـال تنفيـذ عمليـة تـدقيق الحسـابات ،والمتمثلـه في آليـات التـدقيق المتبعـة (الإجـراءات التحليليـة والقواعـد والمعـايير المحاسـبية) ، ومقـدرتها عـلى الكشـف عـن التلاعـب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

3- التعـرف عـلى مـدى اسـتخدام الشركات الصـناعية لآليـات التـدقيق في الكشـف عـن التلاعـب في القوائم المالية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهجية الدراسة

مجتمع وعينة ووحدة معاينة الدراسة

خصائص الشركات عينة الدراسة

مصادر معلومات الدراسة

صدق وثبات أداة الدراسة

تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

منهجية الدراسة

سيتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي للوصول الى الغاية من الدراسة الحالية . فهي وصفيه لكونها تهدف الى وصف واقع الحال لدور آليات التدقيق في الحد من التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية، ولتحقيق هذه الغاية ستتم دراسة دور المتغيرات المستقلة (الإجراءات التحليلية ،و القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية) في الحد من المتغير التابع (التلاعب في القوائم المالية) . حيث سيعمد الباحث إلى تصميم استبانه بالاعتماد على أدبيات الدراسة السابقة ، والتي سيتم عرضها على مجموعة من الأكاديميين لآخذ ملاحظاتهم حول مقدرة الاستبانه على قياس متغيرات الدراسة ، ليصار الى توزيعهاعلى وحدة المعاينة المختاره ، وإخضاع ما يتم استرداده من معلومات إلى حزمة الاختبارات التي يحتوي عليها برنامج SPSS للتأكد من صحة فروض الدراسة والخروج بالنتائج والتوصيات .

مجتمع وعينة ووحدة معاينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الكويتية المسجلة في سوق الأوراق المالية الكويتي والبالغ عددها (29) شركة ، حيث تم اختيار (8) شركات تهدف إلى تغطية أكبر قدر من القطاعات الصناعية المختلفة، يعرضها الجدول رقم (1.3) لتمثل عينة الدراسة، في حين تكونت وحدة معاينة الدراسة من مدراء الإدارات المالية، ورؤوساء أقسامهم، والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الكويتية .(بورصة الكويت للأوراق المالية، متوافر على، http://www.kse.com.kw/PORTAL/A/Stock/Companies.aspx, accessed 10/4/2012).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (1.3)

عينة الدراسة

الرقم	اسم الشركة	وحدة المعاينة		
		مدير دائرة مالية	رؤوساء اقسام	محاسب
1	الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف	1	2	15
2	الشركة الكويتية لصناعة مواد البناء	1	2	15
3	شركة صناعات التبريد والتخزين	1	2	12
4	شركة القرين لصناعية الكيماويات البترولية	1	2	11
5	شركة اسمنت الهلال	1	2	15
6	شركة أسيكو للصناعات	1	2	13
7	مجموعة الصناعات الوطنية	1	2	15
8	شركة الصلبوخ التجارية الصناعية	1	2	10
	المجمـــــوع	8	16	106

خصائص الشركات عينة الدراسة

أمـا فـيما يتعلـق بالخصـائص الديموغرافيـة لعينـة الدراسـة، فقـد قـام الباحـث باسـتخراج التكـرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجداول الآتية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الجنس

جدول رقم (3-2)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	86	82.7
أنثى	18	17.3
المجموع	104	100

أظهرت النتائج الواردة في الجدول رقم (3-2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس إلى أن نسبة الذكور قد بلغت (82.7%) في حين بلغت نسبة الإناث (17.3%)

- العمر

جدول رقم (3-3)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
اقل من 31	45	43.3
40-31	39	37.5
50-41	17	16.3
50 فما فوق	3	2.9
المجموع	104	100

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يشير الجدول رقم (3-3) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر، إلى أن ما نسبته (43.3%) من أفراد عينة الدراسة هم من الذين أعمارهم أقل من 31 سنة، بينما نسبة الذين تراوحت أعمارهم بين (31- 40) سنة (37.5%)، في حين بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم من (41- 50) سنة (16.3%). وأخيرا حصل أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم 60 سنة فما فوق على نسبة (2.9%).

- المؤهل التعليمي

جدول رقم (3-4)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي

المؤهل التعليمي	التكرار	النسبة %
بكالوريوس	69	66.3
دبلوم عالي	3	2.9
ماجستير	25	24
دكتوراة	7	6.7
المجموع	104	100

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي، فيشير الجدول رقم (3.3) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من حملة درجة البكالوريوس وبنسبة (66.3%)، وأن ما نسبته (2.9%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الدبلوم العالي. وأن ما نسبته (24%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الماجستير، وأخيرا بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن هم حاصلون على شهادة الدكتوراة (6.7%).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخبرة

جدول رقم (3-5)

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 6 سنوات	38	36.5
6-10 سنوات	46	44.2
11-15 سنة	9	8.7
أكثر من 15	11	10.6
المجموع	104	100

من حيث توزيع أفراد عينة الدراسة المستجيبين ومن حيث عدد سنوات الخبرة، فقد تبين أن ما نسبته (44.2%) من المستجيبين هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم من (6 - 10) سنوات. وأن ما نسبته (8.7%) من المستجيبين هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم من (11- 15) سنة. وأن (10.6%) من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم (اكثر من 15). وبينت النتائج أن (36.5%) من الأفراد الذيم شملتهم الدراسة هم ممن عدد سنوات خبرتهم تقل عن 6 سنوات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- التخصص العلمي

جدول رقم (3-6)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص	التكرار	النسبة %
محاسبة	51	49
علوم مالية ومصرفية	29	27.9
اقتصاد	5	4.8
ادارة	16	15.4
اخرى	3	2.9
المجموع	104	100

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، فيشير الجدول رقم (5.3) إلى أن ما نسبته هم من حاملي تخصص محاسبة (49%)، وأن ما نسبته (27.9%) من أفراد عينة الدراسة هم بتخصص علوم مالية و مصرفية، و من ناحية أخرى بلغت نسبة الحائزين على تخصص اقتصاد (4.8%)، (15.4%) بتخصصات ادارية وأخيرا بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن لديهم تخصصات أخرى (2.9%).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- المستوى الوظيفي

جدول رقم (3-7)

توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة%
محاسب	80	76.9
رئيس قسم حسابات	16	15.4
مدير مالي	8	7.7
المجموع	104	100

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، فيشير الجدول رقم (5.3) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من المحاسبين وبنسبة (76.9%)، وأن ما نسبته (15.4%) من أفراد عينة الدراسة هم بمنصب رئيس قسم حسابات، وأخيرا بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن هم بمنصب مدير مالي (7.7%).

مصادر معلومات الدراسة

اعتمد الباحث على نوعين من مصادر المعلومات وهي كما يلي:

المصادر الأولية

اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة، حيث قام الباحث بتطويرها إلى أن وصلت إلى شكلها النهائي كما هي موضحة في الملحق رقم (2).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فقد تكوّنت أداة الدراسة من خمسة أجزاء رئيسة هي:

- الجـزء الأول: تضـمّن هـذا الجـزء خمسـة متغـيرات متعلقـة بالخصـائص الديموغرافيـة والوظيفيـة لأفـراد العينـة وهـي (الجـنس، والعمـر، والمؤهـل التعليمـي، وسـنوات الخـبرة، والتخصـص العلمـي والمسـتوى الوظيفي).

- الجزء الثاني: فقرات تقيس أبعاد المتغير المستقل (آليات التدقيق الخارجي) الثنائية وهي:

الإجراءات التحليلية: وتم قياسها من خلال الفقرات 1- 10

القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية: وتم قياسها من خلال الفقرات 11- 18

- الجزء الثالث: فقرات تقيس أبعاد المتغير التابع (الكشف عن التلاعب في القوائم المالية) وهي:

- نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح: وتم قياسه من خلال الفقرات 19- 23.

- نسبة ميلر: و تم قياسها من خلال الفقرات 24 – 28.

وتراوح مدى الاستجابة من (1 ـ 5) وفق مقياس LiKert الخماسي وكالآتي:

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1	2	3	4	5

المصادر الثانوية

تـم اسـتخدام مصـادر البيانـات الثانويـة المتـوافرة بمـا في ذلـك: الكتـب والمقـالات البحثيـة والدراسـات السابقة، إضافة إلى الكثير من المواقع على شبكة الإنترنت ذات الصلة بموضوع الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

صدق وثبات أداة الدراسة:

الصدق الظاهري

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة من خلال اتباعه منهج الصدق الظاهري، وذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين من أساتذة الجامعات الأردنية الحكومية منها والخاصة (ملحق رقم 1)، حيث تمّ تحكيمها من قبلهم بمنهجية علمية، إلى أن وصلت أداة الدراسة إلى شكلها النهائي (ملحق رقم 2).

الثبات Reliability:

لاختبار الثبات، قام الباحث باستخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس وفقا لإجابات الأفراد المبحوثين والبالغ عددهم (104) أفراد، والجدول رقم (6.3) يوضح نتائج الاختبار، حيث كانت قيم كرونباخ ألفا لجميع متغيرات الدراسة وللأداة ككل مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية.

جدول رقم (8.3)

نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا

المتغير المستقل	البعد	عدد الفقرات	قيمة (α) ألفا
آليات التدقيق الخارجي	الاجراءات التحليلية	10	0.769
	القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية	8	0.758
المتغير المستقل ككل		18	0.854

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المتغير التابع الكشف عن التلاعب في القوائم المالية	نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح	7	0.721
	نسبة ميلر	10	0.871
المتغير التابع ككل		17	0.842
الأداة ككل		58	0.913

تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية

استخدم الباحث الحزمة الاحصائية للعلوم والاجتماعية (SPSS)، معتمداً على الأساليب الإحصائية الآتية للإجابة عن أسئلة البحث، كذلك اختبار الفرضيات الواردة فيه، وهي:

1. التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وذلك من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة.
3. معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): للتأكد من درجة ثبات أداة قياس الدراسة.
4. اختبار معامل الارتباط: بهدف اختبار الفرضية الرئيسة للدراسة.
5. الوزن النسبي والذي تم تحديده طبقاً للمقياس الآتي:

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

طول الفئة = (5 – 1) / 3 = 1.33

وبذلك يكون الوزن النسبي المنخفض من 1 – 2.33

والوزن المتوسط من 2.34 – 3.67

والوزن المرتفع من 3.68 – 5

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

اختبار الفرضيات

الإجابة عن أسئلة الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

السؤال الأول: ما هي درجة تطبيق آليات التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية لدولة الكويت؟

للتعرف على درجة تطبيق آليات التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية لدولة الكويت، استعان الباحث بكل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كما هو موضّح في الجدول رقم (1.4).

الجدول (1.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول آليات التدقيق الخارجي

البعد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
الاجراءات التحليلية	3.58	0.783	متوسط
القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية	3.98	1.543	مرتفعة

يبيّن الجدول رقم (1.4) أن قطاع الشركات الصناعية الكويتية يتمتع بدرجة مرتفعة لتطبيق القواعد و المعايير المهنية و التنظيمية كآلية من آليات التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.98)، أما فيما يتعلّق بتطبيق الإجراءات التحليلية، فقد كانت لها درجة متوسطة من حيث تطبيقها كآلية من آليات التدقيق الخارجي و بمتوسط حسابي بلغ (3.58) و انحراف معياري (0.783).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وللتعرف على مستوى كل إجراء من إجراءات آليات التدقيق الخارجي المحددة في الدراسة الحالية وهما إجراءان، قام الباحث بعرض وتوضيح بشكل مفصّل لكل فقرة من فقرات الدراسة من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لجميع الفقرات.

1. الاجراءات التحليلية

تم قياس الاجراءات التحليلية كإجراء من إجراءات التدقيق الخارجي من خلال (10) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (2.4) نتائج وصف وتقييم آلية الإجراءات التحليلية، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم ومرتبة تنازليا.

الجدول رقم (2.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للاجراءات التحليلية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.	4.3265	1.06273	مرتفعة
2	يتم إستخدام التدقيق التحليلي في بداية عملية التدقيق من أجل تحديد القيمة المتوقعة للحسابات التي تصورها القوائم المالية .	4.0385	1.21418	مرتفعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3	تتوفر الخبرة الفنية لدى المدقق الخارجي لإستخدام الإجراءات التحليلية لإكتشاف التضليل في القوائم المالية	3.7404	1.23064	مرتفعة
4	يقوم مدقق الحسابات بإجراء تدقيق تحليلي للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق.	3.6923	1.13272	مرتفعة
5	يقوم مدقق الحسابات بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة باستخدام النسب للربط بين المعلومات	3.6022	1.51184	متوسطة
6	يتم استخدام التدقيق التحليلي عند البدء في عملية التدقيق لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.	3.5865	1.39771	متوسطة
7	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق وقبل صدور تقرير المدقق الخارجي	3.3173	1.21691	متوسطة
8	يقوم مدقق الحسابات بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل التدقيق للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.	3.2788	1.21045	متوسطة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص والاختبارات للمساعدة في تصميم برنامج التدقيق.	3.2596	1.37237	متوسطة
10	يتم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.	3.1827	1.48628	متوسطة
المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري للاجراءات التحليلية		3.58	0.783	متوسطة

تبين نتائج الجدول (2.4) أن آلية الإجراءات التحليلية جاءت بأهمية نسبية متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.58) بإنحراف معياري (0.783)، وجاءت الفقرة " يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذا جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية" في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (1.062)، فيما جاءت الفقرة " يتم إستخدام التدقيق التحليلي في بداية عملية التدقيق من أجل تحديد القيمة المتوقعة للحسابات التي تصورها القوائم المالية " في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.03) وانحراف معياري (1.214)، بينما جاءت الفقرة " تتوافر الخبرة الفنية لدى المدقق الخارجي لإستخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التضليل في القوائم المالية " في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.7404) وانحراف معياري (1.23064). أما الفقرة المتعلقة بـ " يقوم مدقق الحسابات بإجراء تدقيق تحليلي للكشوفات والحسابات الرئيسة المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق." فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.6923) وبانحراف معياري (1.13272)، فيما جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة المتعلقة بـ " يقوم مدقق الحسابات بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة باستخدام النسب للربط بين المعلومات " بمتوسط حسابي قدره (3.6022) وبانحراف معياري (1.51184)،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فيما جاءت الفقرة " ت يتم استخدام التدقيق التحليلي عند البدء في عملية التدقيق لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية." في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي (3.5865) وانحراف معياري (1.39771)، فيما جاءت الفقرة المتعلقة بـ " يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق وقبل صدور تقرير المدقق الخارجي " في المرتبة السابعة وبمتوسط حسابي (3.3173) وانحراف معياري (1.21691). أما الفقرة " يقوم مدقق الحسابات بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل التدقيق للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية. " فقد جاءت في المرتبة الثامنة وبمتوسط حسابي (3.2788) وانحراف معياري (1.21045)، فيما جاءت في المرتبة التاسعة الفقرة " يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص والاختبارات للمساعدة في تصميم برنامج التدقيق. " بمتوسط حسابي مقداره (3.2596) وانحراف معياري (1.37237)، وجاءت في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.1827) وانحراف معياري (1.48628) الفقرة " يتم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.".

2. القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية

تم قياس آلية القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية كآلية للتدقيق الخارجي من خلال (8) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (3.4) نتائج وصف وتقييم آلية القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم مرتبة تنازليا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (3.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لآلية القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
11	تساعد المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي في وضع قواعد داخلية في منظمات الأعمال من شأنها الحد من عمليات التلاعب.	3.89	1.27827	مرتفعة
12	وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تزيد من كفاءة ومهارة المدقق في إكتشاف الأساليب التحليلية.	3.884	1.25650	مرتفعة
13	تدقيق القوائم المالية وفقاً لما جاءت به معايير التدقيق الدولية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي تساعد المدقق في إبداء رأي فني عادل بالقوائم المالية.	3.673	1.36134	متوسطة
14	تساعد المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي في وضع قواعد داخلية في منظمات الأعمال من شأنها الحد من عمليات التلاعب.	3.576	1.58078	متوسطة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

15	إن معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتلاعب بالقوائم المالية تساعده في إكتشاف مواطن الخلل في القوائم المالية وبالتالي الحد من تشوية المعلومات المالية .	3.571	1.55452	متوسطة
16	يتأثر دور وقدرة المدقق في إكتشاف التلاعب في القوائم المالية على وجود قوانين وضوابط تلزمه بالتحري عن الأعمال التحايلية .	3.519	1.14044	متوسطة
17	إن خضوع مكاتب التدقيق لرقابة الجودة على أدائه من قبل جمعيات مهنية من شأنه فرض آليات ملائمة للرقابة النوعية على عمليات التدقيق الخاصة بإكتشاف التلاعب المحاسبي.	3.461	1.39293	متوسطة
18	يقوم مدقق الحسابات بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتلاعب في القوائم المالية بشكل عام.	3.076	1.38432	متوسطة
المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لآلية القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية		3.98	1.543	مرتفعة

يوضّح الجدول رقم (3.4) أن آلية القواعد و المعايير المهنية و التنظيمية جاءت بأهمية نسبية مرتفعة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لها (3.98) بإنحراف معياري (1.543)، وجاءت الفقرة

"تساعد المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي في وضع قواعد داخلية في منظمات الأعمال من شأنها الحد من عمليات التلاعب" في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.89) وانحراف معياري (1.278)، فيما جاءت الفقرة " وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تزيد من كفاءة ومهارة المدقق في إكتشاف الأساليب التحايلية. "

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.884) وانحراف معياري (1.25650)، بينما جاءت الفقرة تدقيق القوائم المالية وفقاً لما جاءت به معايير التدقيق الدولية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي تساعد المدقق في إبداء رأي فني عادل في القوائم المالية." في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.673) وانحراف معياري (1.36134). أما الفقرة المتعلقة بـ " تساعد المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي في وضع قواعد داخلية في منظمات الأعمال من شأنها الحد من عمليات التلاعب." فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.576) وبانحراف معياري (1.58078)، فيما جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة المتعلقة بـ " إن معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتلاعب في القوائم المالية تساعده في اكتشاف مواطن الخلل في القوائم المالية وبالتالي الحد من تشوية المعلومات المالية ." بمتوسط حسابي قدره (3.571) وبانحراف معياري (1.55452)، فيما جاءت الفقرة " يتأثر دور وقدرة المدقق على اكتشاف التلاعب في القوائم المالية بوجود قوانين وضوابط تلزمه بالتحري عن الأعمال التحايلية . " في المرتبة السادسة وبمتوسط حسابي (3.519) وانحراف معياري (1.14044)، فيما جاءت الفقرة المتعلقة بـ " إن خضوع مكاتب التدقيق إلى رقابة الجودة على أدائه من قبل جمعيات مهنية من شأنه فرض آليات ملائمة للرقابة النوعية على عمليات التدقيق الخاصة باكتشاف التلاعب المحاسبي. " في المرتبة السابعة وبمتوسط حسابي (3.461) وانحراف معياري (1.39293). وجاءت في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.076) وانحراف معياري (1.38432) الفقرة " يقوم مدقق الحسابات بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتلاعب في القوائم المالية بشكل عام.

السؤال الثاني: ما هي درجة تطبيق الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية؟

للتعرف على مستوى تطبيق الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية، استعان الباحث بكل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كما هو موضحّ في الجدول رقم (4.4)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول (4.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول الكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية

البعد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح	3.47	0.585	متوسطة
نسبة ميلر	3.56	0.635	متوسطة
الكشف عن التلاعب في القوائم المالية	3.51	0.474	متوسطة

يبيّن الجدول رقم (6.4) أن الشركات الصناعية الكويتية تتمتع بجودة الكشف عن التلاعب في القوائم المالية بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.51)، وانحراف معياري (0.474). أما فيما يتعلّق بنماذج الكشف عن التلاعب في القوائم المالية، فقد حصل نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح على متوسط حسابي حيث بلغ (3.47) وبانحراف معياري (0.585)، فيما جاء نموذج نسبة ميلر بمتوسط حسابي قدره (3.56) وبانحراف معياري (0.635).

وللتعرف على مستوى كل نموذج من النماذج المطبقة للكشف عن التلاعب في القوائم المالية، قام الباحث بعرض وتوضيح بشكل مفصّل لكل فقرة من فقرات الأبعاد من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لكل فقرات الأبعاد.

1. نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح

تم قياس نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح كنموذج من نماذج الكشف عن التلاعب في القوائم المالية من خلال (5) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (5.4) حيث تظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم مرتبة تنازليا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (5.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لتطبيق نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
42	يتم الإعتراف بالمصاريف لحظة تحققها.	3.7653	1.39809	مرتفعة
43	يتم الأعتراف بالأيراد لحظة تحول ملكية البضاعه (لحظة البيع) من الشركة إلى الغير.	3.6635	1.41154	متوسطة
44	تقوم الشركة بتطبيق مبدأ الإستحقاق في تعاملاتها مع الغير.	3.6635	1.29683	متوسطة
45	تقوم الشركة بتحديث حسابات الإستحقاقات بشكل مستمر والإعتراف الذي يخص الفترة المحاسبية .	3.4038	1.60412	متوسطة
46	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين إجمالي الإستحقاقات للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.	3.0404	1.46477	متوسطة
المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لتطبيق نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح		3.47	0.585	متوسطة

يبين الجدول رقم (5.4) أن تطبيق نموذج DeAngelo لإختبار إدارة الأرباح جاء بأهمية نسبية متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.47) بإنحراف معياري (0.585)، وجاءت الفقرة "يتم الاعتراف بالمصاريف لحظة تحققها" في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.76)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وانحراف معياري (1.398)، فيما جاءت الفقرة " يتم الأعتراف بالإيراد لحظة تحول ملكية البضاعه (لحظة البيع) من الشركة إلى الغير." في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.6635) وانحراف معياري (1.41154)، بينما جاءت الفقرة " تقوم الشركة بتطبيق مبدأ الإستحقاق في تعاملاتها مع الغير. " في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.6635) وانحراف معياري (1.29683). أما الفقرة المتعلقة بـ " تقوم الشركة بتحديث حسابات الاستحقاقات بشكل مستمر والاعتراف الذي يخص الفترة المحاسبية." فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.4038) وبانحراف معياري (1.60412)، وجاءت في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.0404) وانحراف معياري (1.46477) الفقرة " يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين إجمالي الاستحقاقات للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.

2. نموذج نسبة ميلر

تم قياس نموذج نسبة ميلر كنموذج من نماذج الكشف عن التلاعب في القوائم المالية من خلال (5) فقرات ، ويتضمن الجدول رقم (6.4)، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم مرتبة تنازليا.

الجدول رقم (6.4)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبُعد المشاركة وفرق العمل

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
49	للحصول على مؤشر إدارة الأرباح ، يتم قسمة صافي التغير في راس المال العامل على التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية للشركة محل التدقيق.	4.0577	1.10451	مرتفعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

50	تحسب نسب التداول في نهاية كل فترة مالية.	3.9100	1.29564	مرتفعة
51	يتم تحديد التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية بصورة مستمرة.	3.4135	1.40464	متوسطة
52	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الألتزامات المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.	3.3462	1.52500	متوسطة
53	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الأصول المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.	3.1122	1.30726	متوسطة
المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لنموذج نسبة ميلر		3.56	0.635	متوسطة

تبين نتائج الجدول (6.4) أن مستوى تطبيق نموذج نسبة ميلر جاء بأهمية نسبية متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.56) بإنحراف معياري (0.635)، وجاءت الفقرة " للحصول على مؤشر إدارة الأرباح ، تتم قسمة صافي التغير في راس المال العامل على التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية للشركة محل التدقيق. " في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (1.104)، فيما جاءت الفقرة تحسب نسب التداول في نهاية كل فترة مالية. " في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.9100) وانحراف معياري (1.29564)، بينما جاءت الفقرة " يتم تحديد التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية بصورة مستمرة." في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.4135) وانحراف معياري (1.40464).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما الفقرة المتعلقة بـ " يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الالتزامات المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق. " فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.3462) وبانحراف معياري (1.52500)، وجاءت في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي (3.1122) وانحراف معياري (1.30726) الفقرة " يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الأصول المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق..

اختبار الفرضيات:

قبل البدء باختبار الفرضيات قام الباحث بفحص فيما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وأظهرت نتائج الفحص أن البيانات تقريباً تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية الرئيسة الأولى:

فرضية العدم HO: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α =0.05) بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α =0.05) بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك علاقة بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية، والجدول رقم (7.4) يبين مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (7.4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي لاختبار العلاقة بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية

كشف التلاعب (المتغير التابع)	r	R^2	f	Sig (f)	β (معامل الانحدار)	β_0 ثابت الانحدار	t	Sig(t)	نتيجة الفرضية الصفرية
نسبة DeAngelo	0.014	0.000	0.02	0.875	0.016 -	3.518	0.15 -	0.875	قبول
نسبة ميلر	0.224	0.050	6.51	*0.012	0.268-	4.520	2.55 -	*0.012	رفض

(*) تشير الى وجود تاثير دال إحصائيا

يتبين من الجدول أن قيمة العلاقة بين الإجراءات التحليلية ونسبة DeAngelo قد بلغت (0.014) وهي علاقة ضعيفة جدا حيث تبين قيمة f المحسوبة والتي بلغت (0.02) بمستوى دلالة (0.875) ان هذه العلاقة كانت غير دالة إحصائيا لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 005 ويمكن الاستدلال على حجم او مدى تاثير الإجراءات التحليلية في نسبة DeAngelo من خلال قيمة R^2 والتي عادة ما يعبر عنها بنسبة مئوية حيث بلغت (0.00٪)- مقربة الى أقرب ثلاث خانات عشرية - وتبين هذه النسبة ضعف الاعتماد على القواعد والمعايير المهنية في كشف التلاعب في القوائم المالية من خلال نسبة DeAngelo.

أما بالنسبة للعلاقة بين الإجراءات التحليلية ونسبة ميللر فقد بلغت قيمة العلاقة (0.224) وهي ايضا علاقة ضعيفة ومع ضعف هذه العلاقة الا انها تعتبر دالة من الناحية الإحصائية لأن قيمة F المحسوبة والبالغة (6.51) بمستوى دلالة (0.012) تشير الى دلالة هذه العلاقة وذلك بالاستناد الى قمة مستوى دلالة f

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حيث كان اقل من 0.05 حيث يمكن الاستدلال على حجم او مدى تاثير الإجراءات التحليلية في نسبة ميللر من خلال قيمة R^2 والتي عادة ما يعبر عنها بنسبة مئوية حيث بلغت (5.0٪) حيث تعكس هذه النسبة ضعف الاعتماد على الإجراءات التحليلية في كشف التلاعب في القوائم المالية من خلال نسبة ميللر. وقد تم الاعتماد على قيمة t المحسوبة ومستوى دلالتها بهدف التاكد من وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين العامل المستقل والمتغير التابع وبالتالي يتم قبول العامل من حيث تاثيره على المتغير التابع اذا كانت قيمة مستوى دلالة t المحسوب أقل من 0.05 اما اذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 فإن التاثير بعتبر غير موجود بسبب عدم وجود علاقة خطية بين العامل والمتغير التابع ومن خلال ما تقدم فإن الإجراءات التحليلية لا ترتبط بعلاقة خطية بنسبة DeAngelo اذ بلغ مستوى دلالة t (0.875) وهي قيمة أكبر من 0.05 مما يشير الى عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرين بينما تعبر قيمة t عن وجود علاقة خطية بين الإجراءات التحليلية ونسبة ميللر وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة (0.012) كانت أقل من 0.05 ما يعني وجود علاقة خطية بين المتغيرين.

ويمكن استخدام قيم المعاملات المبينة في الجدول في بناء نموذج للتنبؤ بقيم المتغير التابع (كشف التلاعب) من خلال المتغير المستقل (الإجراءات التحليلية) على النحو الاتي:

- كشف التلاعب (نسبة DeAngelo) = 3.518 - 0.016 × الإجراءات التحليلية
- كشف التلاعب (نسبة ميللر) = 4.520 - 0.268 × الإجراءات التحليلية

وبهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة الصفرية فيما يتعلق بنسبة DeAngelo بينما يتم رفضها فيما يتعلق بنسبة ميللر.

وبالرجوع إلى قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) التي بلغت (0.207 ، 0.196) على التوالي، يتبين للباحث أن العلاقة بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية موجبة بدرجة متوسطة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الثانية:

فرضية العدم (H0): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α =0.05) بين القواعد والمعايير المهنية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية البديلة (H1): توجد علاقة ذات دلالة أحصائية عند مستوى دلالة (α = 0.05) بين القواعد والمعايير المهنية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك علاقة بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية، والجدول رقم (7.4) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

جدول رقم (8.4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي لاختبار العلاقة بين القواعد و المعايير المهنية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية

كشف التلاعب (المتغير التابع)	r	R^2	f	Sig (f)	β (معامل الانحدار)	β_0 ثابت الانحدار	t	Sig(t)	نتيجة الفرضية الصفرية
نسبة DeAngelo	0.220	0.048	5.28	*0.024	0.29 -	4.639	2.29 -	*0.024	رفض
نسبة ميلر	0.233	0.054	6.71	*0.011	0.244	2.494	2.59	*0.011	رفض

(*) تشير الى وجود تاثير دال إحصائيا

يتبين من الجدول أن قيمة العلاقة بين القواعد والمعايير المهنية ونسبة DeAngelo قد بلغت (0.220) وهي علاقة ضعيفة حيث تبين قيمة f المحسوبة والتي بلغت (5.28) بمستوى دلالة (0.024)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ان هذه العلاقة دالة إحصائيا لأن قيمة مستوى الدلالة كانت أقل من 005 ويمكن الاستدلال على حجم او مدى تاثير القواعد والمعايير المهنية في نسبة DeAngelo من خلال قيمة R^2 والتي عادة ما يعبر عنها بنسبة مئوية حيث بلغت (4.8٪) وتبين هذه النسبة ضعف الاعتماد على القواعد والمعايير المهنية في كشف التلاعب في القوائم المالية من خلال نسبة DeAngelo.

اما بالنسبة للعلاقة بين القواعد والمعايير المهنية ونسبة ميللر فقد بلغت قيمة العلاقة (0.233) وهي أيضا علاقة ضعيفة ومع ضعف هذه العلاقة الا انها تعتبر دالة من الناحية الإحصائية لأن قيمة F المحسوبة والبالغة (6.71) بمستوى دلالة (0.011) تشير الى دلالة هذه العلاقة وذلك بالاستناد الى قيمة مستوى دلالة f حيث كان اقل من 0.05 حيث يمكن الاستدلال على حجم او مدى تاثير القواعد والمعايير المهنية في نسبة ميللر من خلال قيمة R^2 والتي عادة ما يعبر عنها بنسبة مئوية حيث بلغت (5.4٪) حيث تعكس هذه النسبة ضعف الاعتماد على القواعد والمعايير المهنية في كشف التلاعب في القوائم المالية من خلال نسبة ميللر.

وقد تم الاعتماد على قيمة t المحسوبة ومستوى دلالتها بهدف التاكد من وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين العامل المستقل والمتغير التابع وبالتالي يتم قبول العامل من حيث تاثيره على المتغير التابع اذا كانت قيمة مستوى دلالة t المحسوب أقل من 0.05 اما اذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 فإن التاثير يعتبر غير موجود بسبب عدم وجود علاقة خطية بين العامل والمتغير التابع ومن خلال ما تقدم فإن القواعد والمعايير المهنية ترتبط بعلاقة خطية بنسبة DeAngelo اذ بلغ مستوى دلالة t (0.024) وهي قيمة أقل من 0.05 مما يشير الى وجود علاقة خطية بين المتغيرين كذلك تعبر قيمة t عن وجود علاقة خطية بين القواعد والمعايير المهنية ونسبة ميللر وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة (0.011) كانت اقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة خطية بين المتغيرين

ويمكن استخدام قيم المعاملات المبينة في الجدول في بناء نموذج للتنبؤ بقيم المتغير التابع (كشف التلاعب) من خلال المتغير المستقل (القواعد والمعايير المهنية) على النحو الاتي:

- كشف التلاعب (نسبة DeAngelo) = 4.639- 0.290 × القواعد والمعايير المهنية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- كشف التلاعب (نسبة ميللر) = 2.494+ 0.244 × القواعد والمعايير المهنية

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية فيما يتعلق بنسبة DeAngelo بينما يتم رفضها فيما يتعلق بنسبة ميللر

وبالرجوع إلى قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) التي بلغت (0.228، .0.425) على التوالي، يتبين للباحث أن العلاقة بين القواعد والمعايير المهنية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية موجبة بدرجة متوسطة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) بين القواعد والمعايير المهنية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

المقدمة

النتائج

التوصيات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المقدمة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور آليات التدقيق الخارجي في كشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية، حيث أثارت الدراسة إلى مجموعة من الأسئلة تم الاعتماد عليها لصياغة فروض الدراسة التي تم إخضاعها إلى مجموعة إختبارات إحصائية للخروج بالنتائج والتوصيات.

النتائج :

- بينت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية. حيث أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات الجودى للحصول على آدلة وقرائن إثبات كافية، إذ يستطيع المدقق من خلال بحثه التعرف على مواطن الضعف، وبالتالي وضع الأساليب والاختبارات الكفيلة باكتشاف التلاعب الرقمي في القوائم المالية.

- من ناحية أخرى فقد بينت نتائج التحليل بأن عمليات الكشف عن الأساليب المضللة تزداد قوة مع ازدياد الخبرة الفنية لمدقق الحسابات، إذ إن الخبرة الفنية تساعد المدقق في اختصار الوقت والجهد نظراً لعدد حالات التلاعب التي تعامل معها سابقاً الأمر الذي يساعد في وضع الأساليب الكفيلة لاكتشافها أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

- كما بينت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن المدقق عادة ما يلجأ إلى القيام بإجراء تدقيق تفصيلي للكشوفات المقدمة إليه من إدارة الشركة محل التدقيق للتأكد من أن ما تم تقديمة يمتثل لمتطلبات القوانين المعمول بها وانها خالية من أي تشوية قد يؤدي إلى تحوير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- كما أشارت النتائج الإحصائية إلى قيام المدقق بإجراء التدقيق التحليلي للربط بين عناصر القوائم المالية للحصول على مؤشرات للتلاعب الرقمي.

- كما بينت النتائج الإحصائية قيام المدقق بالاختبارات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق وعند البدء والانتهاء منها للتأكد من سلامة ودقة الاختبارات المستخدمة للكشف عن أساليب التضليل الممكنة.

- وبينت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية وكشف التلاعب في القوائم المالية في الشركات الصناعية الكويتية. حيث أشارت النتائج الإحصائية إلى امتثال الشركات محل التدقيق إلى القواعد والمعايير الدولية عند وضع القوانين والتشريعات الخاصة بها لكشف التلاعب، إذ إن إلتزام الشركات محل التدقيق بمثل هذه القواعد يسهل عمل المدقق في الكشف عن أساليب التلاعب في القوائم المالية.

- كما بينت النتائج وجود سياسات وإجراءات ملزمة تفرضها الهيئات والجهات التنظيمية لمهنة التدقيق على مكاتب وشركات محل التدقيق فيما يخص بالتلاعب في القوائم المالية الأمر الذي يساعد في ضبط محاولات التلاعب برمتها.

- كذلك بينت النتائج إلى ان القوانين وحدها ليست كافية لاكتشاف التلاعب إذ اشارت النتائج إلى ضرورة المعرفة المهنية والفنية والأكاديمية لدى المدقق لتتعرف على ما يمكن إدراجه تحت بند تلاعب.

- ومن ناحية آخرى فقد أشارت النتائج إلى ان وجود قوانين ملزمة تجبر المدقق على التحري عن مواطن التلاعب في القوائم المالية تعتبر المرشد والقوة التي يستمد منها المدقق قوته في التقرير عن مثل هذه الممارسات، خاصة في ظل خضوع مكاتب وشركات التدقيق إلى الرقابة المهنية من قبل جمعية مدققي الحسابات الكويتيين والجهات المنظمة للمهنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وبينت نتائج الدراسة وجود مؤشرات تشير إلى استخدام نموذج DeAngelo لقياس احتمالات إدارة الأرباح، حيث تبين بأن غالبية الشركات تقوم بالاعتراف بالمصاريف والإيرادات حسبما هو منصوص عليه ضمن القوانين والتشريعات المحاسبية المعمول بها، ما يعني سلامة ما يتم قيده ضمن هذه الحسابات. كما تعمل الشركات على تحديث حسابات الاستحقاقات بصورة دورية بحيث يتم الاعتراف بما يخص الفترة المحاسبية المنوي التقرير عنها، مما يبعث الراحة حول مدى سلامة حسابات الاستحقاقات التي تعد في الشركات محل التدقيق.

- ومن ناحية أخرى فقد أشارت النتائج إلى قيام المدقق بدراسة مقارنة بين إجمالي الاستحقاقات للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق، مما يعني بأن المدقق يستخدم نموذج DeAngelo للتعرف على وجود إدارة أرباح سواء أكان ذلك بصورة مباشرة أم غير مباشرة. وعليه فإن سلامة الأنظمة المعمول بها في هذا السياق تشير إلى عدم وجود تلاعب والعكس من ذلك صحيح.

- وكذلك بينت نتائج الدراسة وجود مؤشرات لاستخدام نموذج Miller للتنبؤ بإدارة الأرباح، حيث تبين بأن المدقق عادة ما يقوم باحتساب النسب المالية التي تدخل ضمن معادلة Miller للتنبؤ بإدارة الأرباح مثل (صافي التغير في رأس المال، التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية، نسب التداول، دراسة مقارنة بين الالتزامات والأصول المتداولة للفترات المالية المتتالية).

التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في الدراسة، وما تم استعراضه في الفصول السابقة، توصي الدراسة بما يلي:

1. تفعيل دور الإجراءات التحليلية عن طريق وضع القواعد والتشريعات الملزمة لعقد دورات وبرامج تدريب لتحسين مستوى ممارسة المدققين للإجراءات التحليلية نظراً للدور الذي تلعبة في كشف التلاعب في القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2. توجيه المدققين نحو المنهجية الملائمة للتعرف على أنظمة المعلومات المستخدمة في شركات العملاء نظراً لأهمية هذه المعرفة في أداء الإجراءات التحليلية بفاعلية وكفاءة لتحقيق أهداف التدقيق.

3. تفعيل دور الجمعيات المهنية الكويتية في تشجيع المدققين على استخدام الإجراءات التحليلية في مجالات التدقيق المختلفة لتحسين الأداء في عمليات التدقيق.

4. تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات في الكويت في جميع المراحل التي تتخلل عملية تدقيق الحسابات، نظراً لما توفره من مؤشرات يمكن استخدامها كمؤشرات تساعد في فهم وتحديد مناطق الخطورة المحتملة والتي ستساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى الواجب القيام بها.

5. يتوجب على مدقق الحسابات في الكويت عند قيامه بالإجراءات التحليلية استخدام المعرفة التي حصل عليها من خلال عمليات التدقيق السابقة، مع فهم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق، وأنواع المشاكل الأخرى التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة.

6. يجب الاهتمام بضرورة أن يكون مدقق الحسابات في الكويت على قدر جيد من التأهيل العلمي لأن هذا يعمل على تطوير مهنة التدقيق.

7. يجب الاهتمام من قبل الجمعيات المهنية الكويتية بمساعدة مدققي الحسابات للحصول على الشهادات المهنية لما لها من أثر كبير على أدائهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2001) المعايير الدولية للتدقيق: النسخة العربية المعمول بها في فلسطين، الطبعة الأولى، أيلول، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- بابقي، عبد القادر (2006) دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات): دراسه نظريه، مقبول للنشر في مجلة جامعة دمشق، سوريا.
- بخيت، محمد (2004) قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- جربوع، يوسف (2007) مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- الجعافرة، محمد (2008) مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن.
- جمعة، أحمد (2005) المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حامد، صفا (2004) إدارة الربحية والمعايير المحاسبية المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص ص 3-38.
- حمدان، مأمون (2009) مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، متوفر على، www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/hi.doc, accessed on 10/4/2012.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- خليفة، محمد (2003) إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الإقتصادية في التأثير على القوائم المالية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص ص 113-130.
- دحدوح، حسين (2006) مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، ص 183-186.
- دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف (2005) أخلاقيات المحاسبة الإبداعية: عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الاول لكلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الاهليه، عمان، الاردن.
- الذنيبات، علي (2010) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- الرحيلي، عوض (2008) لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22- العدد 1، ص ص 139-180.
- الرفاعي، مبارك (2009) جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، تم الدخول اليه 2012/5/28، ص15-20، متوفر إلكترونياً على، /.../20%.sksu.edu.sa/sites/20%الرفاعي20%مبارك20%-20%بحثpdf.
- الزايغ، هاني (2006) دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- سرايا، محمد (2007) أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، مصر.
- سمهدانة، نيفين (2006) مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- شريم، عبيد، وبركات، لطف (2006) أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن.
- عوض، آمال (2004) قياس أثر الدور الحوكمى لمراجع الحسابات على سلوك ادارة الارباح للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، جمهورية مصر العربية، العدد الثالث، ص ص ص 1 – 78.
- الفرح، عبد الرزاق (2001) مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.
- قريط، عصام (2009) مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، ص ص 405-435.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2012) الإجراءات التحليلية، متوفر إلكترونيا على www.ascasociety.org/Download_File.aspx?filename=/...2010/...pdf ص 4-8، تم الدخول إليه 2012/5/26.
- المطارنة، غسان (2006) تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- منصور، أشرف (2009) مدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة لقوائم الأرباح الشكلية PRO Forma Earnings Statements (دراسة نظرية ميدانية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، العدد الثالث، ص ص 335-389.
- مهدي، محمود، والقريشي، إياد (2001) الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونين، جامعة بغداد، العراق.
- نصار، مجدي، وبهرامي، مريم (2008) أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة الكويتي، دولة الكويت.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- AICPA Professional Standards (2004) **Consideration of Fraud in Financial Statement Audit**, SAS No.99, AU Section 316.
- Alivin, A., & Loebbecke, K. (2004) **Auditing: An Integrated Approach**, 7th ed., Prentice Hall Inc., USA.
- Analytical Procedure (2012) **Analytical Procedure**, available on line at http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/APB_410.pdf,p 3, accessed on 26/5/2012.
- Arens, A., Elder, R., & Beasly, M. (2011) **Auditing and Assurance Services**, 14th ed., Person Education Inc., U.S.A.
- Brazel, F. (2009) Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk, **Journal of Accounting Research**, 47 (5): 1130-1165.
- DeAngelo, L. (1986) Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders, **The Accounting Review**, 61 (10): 400-420.
- Erickson, E. (2006) Is There a Link between Executive Equity Incentives and Accounting Fraud?, **Journal of Accounting Research**, 44 (1): 113-145.
- Fathil, M., & Schmidtke M. (2010) The Relation between Individual Differences and Accountants' Fraud Detection Ability, **International Journal of Auditing**, 14 (2): 163–173.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Fleming, M., & Wortmann E. (2005) Lessons Learned From a Year Focusing on Fraud, **Pennsylvania CPA Journal**, 76 (1): 21-49.

- Hand Book of International Auditing (2004) **The Auditors Report on Financial Statement**, ISA 700, IFAC, Ethics Pronouncement, Para 1-4.

- Helliar, C., Lonie, A., Power, D. & Sinclair, D. (2001) Attitudes of managers to risk and uncertainty, **Balance Sheet**, 9 (4): 1-39.

- Jain, P., & Kim, J. (2008) The Sarbanes Oxley Act of 2002 and Market Liquidity, **Financial Review**, 43 (3): 82-361.

- Krosner, S. (2004) Economics of Corporate Governance Reform, **Journal of Applied Corporate Finance**, 16 (3): 42-50.

- Lan, S. & Subhrendu, R. (2008) Fundamental Determinants, Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism: An Integration of Earnings Management Perspectives, **International Review of Business Research Papers**, 4 (4): 406-437.

- Latshaw, A. & Elifoglu I. (2003) Consideration of fraud in Financial Statement Audit, **Bank Accounting & Finance**, 13 (2): 17-42.

- Leuz, C. (2007) Was the Sarbanes Oxley Act of 2002 really costly? A Discussion of Evidence from Event Returns and Going Private Decisions, **Journal of Accounting**, 44 (1): 75-146.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Levinsohn A. (2002) Popularity of Pre forma Earning Prompts Reform, **Strategic Finance**, 83 (8): 61-93.
- McKee, E. (2006) Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable, **Managerial Auditing Journal**, 21 (1): 224-231.
- Miller, J. (2007) **Detecting Earnings Management: A Tool for Practitioners and Regulators**, Doctoral Dissertation, Anderson University, USA.
- Mulford, C., & Comisky, E. (2002) **The Financial Numbers Game**, John Wiley & Sons Inc, USA.
- Parfet, W. (2000) Commentary: accounting subjectivity and earnings management: A preparer perspective, **Accounting Horizons**, 14 (4): 481-488.
- Ramos, M. (2003) Auditor Responsibility for Fraud Detection, **Journal of Accountancy**, 195 (1): 18-49.
- Sarna, D. (2010) **History of Greed: Financial Fraud From Tulip Mania to Bernie Madoff**, John Willy Sons Inc., USA.
- Sinnett, M. (2004) Detecting Fraud: Will the new Rules Help, **Financial Executive Journal**, 20 (2): 53-77.
- Smieliauskas, W. (2008) A Framework for Identifying and Avoiding, **Accounting Perspectives**, 7 (2): 189-226.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- William, F. (2000) **Auditing and Assurance Services**, 2nd ed., Boston Publishers, USA.
- Zabihollah, R. (2002) **Financial Statement Fraud: Prevention and Detection**, John Wiley & Sons Inc., USA.
- Zhang, S. (2005) Under Pricing Share Over Hang and Insider Selling In Follow-On Offering, **Financial Review**, 40 (3): 408-428.

www.manaraa.com

الملاحق

ملحق رقم (1)

أعضاء لجنة تحكيم أداة الدراسة (الاستبانة)

م	الإســـم	الرتبة العلمية	التخصــص	الجامعـــة
1	يسري سامي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
2	نبيل الحلبي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
3	آمال عوض	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
4	نمر السليحات	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
5	عبد الناصر نور	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
6	ظاهر القشي	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
7	أمجد أبو الجدي	أستاذ مشارك	قياس وتقويم	جامعة عمان الأهلية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (2)

أداة الدراسة بصورتها النهائية

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

اخي الكريم / اختي الكريمه

تحيه طيبه وبعد ،،،

يقوم الطالب باجراء دراسه بعنوان :

" دور آليات التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في القوائم المالية "

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، يرجى التفضل بالإجابة عن فقرات الإستبانة المرفقة ،علماً بأنه سيتم معاملة كافة البيانات بسرية تامة ولن يتم استخدامها إلا لغايات البحث العلمي فقط ولن يتم الافصاح عنها او عن مصدرها لاي كان .

وشكراً لكم على اهتمامكم

الباحث

مشعل فاهد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القسم الاول : المتغيرات الديموغرافية

الجنس : ☐ ذكر ☐ انثى

المؤهل العلمي : ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

العمر : ☐ اقل من 31 سنة ☐ 31 -40 سنة ☐ 41 - 50 سنة ☐ 50 سنة فما فوق

الخبرة : ☐ اقل من 6 سنوات ☐ 6-10 سنوات ☐ 11 - 15 سنة ☐ 15 سنة فما فوق

التخصص العلمي : ☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إقتصاد ☐ إدارة ☐ أخرى

المستوى الوظيفي : ☐ محاسب ☐ رئيس قسم حسابات ☐ مدير مالي

القسم الثاني: فقرات الإستبانة

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	آليات التدقيق الخارجي أولاً: الإجراءات التحليلية					
1	يتم استخدام التدقيق التحليلي عند البدء في عملية التدقيق لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.					
2	يتم إستخدام التدقيق التحليلي في بداية عملية التدقيق من أجل تحديد القيمة المتوقعة للحسابات التي تصورها القوائم المالية .					
3	يقوم مدقق الحسابات بإجراء تدقيق تحليلي للكشوفات والحسابات الرئيسية المقدمة من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4	يقوم مدقق الحسابات بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة باستخدام النسب للربط بين المعلومات.					
5	يقوم مدقق الحسابات بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل التدقيق للتأكد من مدى معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.					
6	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.					
7	تتوفر الخبرة الفنية لدى المدقق الخارجي لإستخدام الإجراءات التحليلية لإكتشاف التضليل في القوائم المالية					
8	يتم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.					
9	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص والاختبارات للمساعدة في تصميم برنامج التدقيق.					
10	يتم استخدام التدقيق التحليلي عند البدء في عملية التدقيق لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.					
11	يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق وقبل صدور تقرير المدقق الخارجي					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: القواعد والمعايير المهنية والتنظيمية						
1	يتأثر دور وقدرة المدقق في إكتشاف التلاعب في القوائم المالية على وجود قوانين وضوابط تلزمه بالتحري عن الأعمال التحايلية .					
2	يقوم مدقق الحسابات بالاسترشاد بأدلة التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتلاعب في القوائم المالية بشكل عام.					
3	إن معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتلاعب بالقوائم المالية تساعده في إكتشاف مواطن الخلل في القوائم المالية وبالتالي الحد من تشوية المعلومات المالية .					
4	تدقيق القوائم المالية وفقاً لما جاءت به معايير التدقيق الدولية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي تساعد المدقق في إبداء رأي فني عادل بالقوائم المالية.					
5	وجود سياسات مفروضة من قبل الجمعيات المهنية تزيد من كفاءة ومهارة المدقق في إكتشاف الأساليب التحايلية.					
6	إن تدريب وتأهيل المدقق من قبل جمعيات مهنية على إستخدام الأساليب الحديثه لتطبيق المعايير المحاسبة الدولية من شأنه ان يحد من عمليات التلاعب في القوائم المالية.					
7	إن خضوع مكاتب التدقيق لرقابة الجودة على أدائه من قبل جمعيات مهنية من شأنه فرض آليات ملائمة للرقابة النوعية على عمليات التدقيق الخاصة بإكتشاف التلاعب المحاسبي.					
8	تساعد المعايير الدولية المحاسبية الخاصة بعمليات التلاعب المحاسبي في وضع قواعد داخلية في منظمات الأعمال من شأنها الحد من عمليات التلاعب.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثاً: كشف التلاعب في القوائم المالية أولاً: نسبة DeAngelo للتنبؤ بإدارة الأرباح						
1	تقوم الشركة بتطبيق مبدأ الإستحقاق في تعاملاتها مع الغير.					
2	يتم الأعتراف بالأيراد لحظة تحول ملكية البضاعه (لحظة البيع) من الشركة إلى الغير.					
3	يتم الإعتراف بالمصاريف لحظة تحققها.					
4	تقوم الشركة بتحديث حسابات الإستحقاقات بشكل مستمر والإعتراف الذي يخص الفترة المحاسبية .					
5	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين إجمالي الإستحقاقات للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.					
ثانياً: نسبة ميلر						
1	يتم تحديد التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية بصورة مستمرة.					
2	تحسب نسب التداول في نهاية كل فترة مالية.					
3	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الأصول المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق .					
4	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مقارنة بين التغير في الألتزامات المتداولة للفترات المالية المختلفة للشركة محل التدقيق.					
5	للحصول على مؤشر إدارة الأرباح ، يتم قسمة صافي التغير في راس المال العامل على التدفق النقدي المتأتي من العمليات التشغيلية للشركة محل التدقيق.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com