مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية /دراسة ميدانية/
اسم الكاتب: د. ماهر عياش الأمين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4766
تاريخ الاسترداد: 2026/05/14 17:52 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السّورية /دراسة ميدانيّة/

الدّكتور ماهر عيّاش الأمين*

(تاريخ الإيداع 4 / 8 / 2015. قُبِل للنشر في 12 / 11 / 2015)

□ ملخّص □

يهدف البحث إلى دراسة دور المدقق الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشّركات المساهمة السّوريّة ودوافعها، من خلال دراسة ميدانيّة أجريت على مدققي حسابات الشّركات المساهمة. ولتحقيق هدف البحث تمّ تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة تم توزيعها على (300) مدقق حسابات من أصل (493) مدقق حسابات، استُردّ منها (125) استبانة، وتمّ تفريغ (115) استبانة كونها صالحة للتحليل.

أثبت البحث وجود تفاوت في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية يعزى للمؤهّل العلمي، والشهادة المهنية المحاسبية، والتخصص المحاسبي الدقيق. وظهرت أقوى علاقة بين أسلوب التّأثير في بنود قائمة المركز المالي ودافع تحقيق أرقام محدّدة للرّبح، ونالت العلاقة بين تجنّب التّكاليف السّياسيّة وأسلوب التّأثير في قائمة الدّخل المرتبة الثّانية من حيث مستوى القوّة. وأظهرت نتائج الارتباط بين أساليب الإدارة ودوافعها أنّه لتحقيق دافع معيّن قد تتبع الإدارة أكثر من أسلوب، إذ أنّها قد تطبّق مثلاً أسلوب التّأثير في بنود قائمة المركز المالي، وقائمة التّدفقات النّقدية، والتّمويل خارج الميزانيّة، في سبيل تحقيق أرقام محدّدة للرّبح.

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

*أستاذ مساعد – قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد – جامعة تشرين –اللاذقية –سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (6) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (6) 2015

The Role of Auditor in Measuring the Relationship Between Creative Accounting Techniques and Their Motives in the Syrian Shareholding Companies (A Field Study)

Dr. Maher Ayaash Al-Ameen*

(Received 4 / 8 / 2015. Accepted 12 / 11 / 2015)

□ ABSTRACT □

The study aims to determine the level of the relationship between creative accounting techniques applied in shareholding corporations and their motivation through a field study that was undertaken on the auditors of shareholding companies. To achieve the objective of this study, a questionnaire was designed as a tool to collect data from the population of the study which is composed of auditors appointed by the Ministry of Finance, and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire was distributed to 300 out of 493 auditors. 125 questionnaires were returned, and 115 questionnaires were suitable for analysis..

The study showed difference in estimation of external auditor of the degree of application of Syrian companies for creative accounting techniques in preparing financial statements due to scientific qualification, the certificate of professional accounting, and accounting specialization. And a stronger relationship appeared between the influence technique on the items of the financial position statement and the motivation to achieve specific figures of profit, and the relationship between political costs avoidance and the technique of influence on income statement got the second highest on the level of power. Correlation results between management techniques and their motivation showed that to achieve a certain motive, management might follow more than one technique, they may apply, for example, a technique that influence the items of statement of financial position, statement of cash flows, off-balance sheet financing, in order to achieve specific figures of profit.

Key words: Creative accounting, earnings management, financial reports, quality of earnings.

* **Associate Professor- Accounting Department - Tishreen University –Lattakia - Syria.**

مقدمة:

تعد مشكلة الغش والتّلاعب في التقرير المالي من الموضوعات المثارة في الفكر المحاسبي منذ عام 1920، والتي نتجت عن تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة وفقاً لنظرية الوكالة. انطلاقاً من ذلك تمّ التأكيد على أهمية قدرة مدقق الحسابات في كشف التلاعب في التقرير المالي، لأنه وكيل عن المساهمين والأطراف الأخرى في الرّقابة على جودة البيانات المحاسبية المنشورة، التي يفترض أن تكون الأساس في اتخاذ القرارات (زريقات، 2010). إلا أنّه في الآونة الأخيرة تزايدت الضّغوط على مهنة التّدقيق، نتيجة فقدان الثّقة بها بسبب تزايد الانهيارات المالية في الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة والنامية على حدّ سواء وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات (الآغا، 2011). وترجع هذه الانهيارات إلى ممارسة إدارة تلك الشركات أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية ممّا هي عليه لتصبح بالصّورة التي يرغبها معدو هذه القوائم، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية أو لعبة الأرقام الماليّة (Moldovan *et. al.*, 2010). وهكذا أصبح مصطلح المحاسبة الإبداعية يجسّد استغلال الإدارة للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبيّة لحجب الرّؤية عن النّتائج الفعليّة، والحفاظ على المركز المالي وتضليل مستخدمي التّقارير الماليّة(Jamal & Tan,2010). وتتعدد دوافع ممارسة إدارة الشّركات المساهمة لممارسة المحاسبة الإبداعيّة، فعلى سبيل المثال قد ترغب الإدارة في الإفصاح عن أرقام ربح محدّدة بهدف تحقيق توقّعات المحللين الماليّين، أو الوصول إلى مستوى تصوّراتها عن الرّبح لتحقيق توقّعات كبار الملاك من توزيعات نقديّة أو عينيّة في صورة أسهم. وغالباً ماترغب الإدارة في إظهار مستوى أداء متميّز لها لتعظيم مكافآتها الحاليّة والمستقبليّة، أو تجنّب مخالفات عقود المديونيّة، أو دعم سعر السّهم في السّوق. كما تهتم بعض الشركات بدافع تجنب التكاليف السياسية خصوصاً تلك التي تعمل في مجال الاتصالات والبتروكيماويات (القري، 2010). ولسد فجوة الثقة والمصداقية التي تعرضت لها مهنة التدقيق كان لابدّ من زيادة فاعليتها من خلال ربطها بمدى قدرة المدقق الخارجي على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، مما يجنّبه التعرّض للمساءلة القانونية المحتملة وما يترتب عنها من خسائر مباشرة وغير مباشرة ناجمة عن إبداء رأي لا يعكس واقع القوائم المالية المدققة (عبد والسامراني، 2009). وتتوقف قدرة المدقق الخارجي على كشف المحاسبة الإبداعية على ما يتمتع به من معرفة وخبرة في العلوم المحاسبية المتقدمة، وفهمه العميق للمحاسبة الإبداعية وطرائقها، ومهارته المتميزة في التفكير المنظم والمنهجي لكشف مواطن التلاعب، وتمتّعه بسعة الأفق للبحث في العلاقة بين الدافع لدى الإدارة للتلاعب والأسلوب غير المشروع المستخدم. هذا ويتوجب أن يكون ماهراً في الاتصالات الشفهية والمكتوبة وتقنية المعلومات، إضافة إلى تمسّكه بممارسة الشك المهني عند تنفيذ برنامج التدقيق.

في سورية تمّ إصدار القانون رقم / 33/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق، بهدف الارتقاء بمستوى المهنة، ورفع مستوى الشّفافيّة والإفصاح، وتدعيم الثقة بمهنة المحاسبة والتدقيق. ونظراً لأهميّة دور المدقق في الحدّ من مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على مستوى الشّفافيّة، جاء هذا البحث كمحاولة لمعرفة تأثير العوامل الديمغرافية لمدققي حسابات الشّركات المساهمة في تقديرهم لأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، ودورالمدقق السّوري في قياس العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة ودوافعها.

مشكلة البحث:

على الرغم من وجود شبه إجماع على أهميّة الدّور الملقى على عاتق مدقق الحسابات في تحسين جودة التّقارير الماليّة، إلا أنّ أهميّة هذا الدّور تضاءلت إبّان الأزمة المالية العالمية نتيجة انهيار شركات عالميّة عملاقة دون سابق إنذار. لذلك كان لابدّ على مدقق الحسابات من إعادة الثّقة بدوره الرّقابي من خلال بناء استراتيجية تدقيق فاعلة تضمن

الحصول على مخرجات من شأنها توفير تأكيدات معقولة على عدم وجود تلاعب في القوائم الماليّة. وهذا لن يتأتّى إلا من خلال وضع برنامج لتنفيذ إجراءات التدقيق تعطى الأولويّة فيه للإجراءات الكفيلة بكشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة تبعاً لقوّة ارتباطها بدوافع الإدارة، مع مراعاة اعتبارات أخرى كطرح أسهم هذه الشّركات للاكتتاب العام من عدمه، وطبيعة نشاط الشّركة. الأمر الّذي من شأنه تسهيل اكتشاف الأساليب المطبّقة لتحقيق دافع معيّن. لذا جاءت هذه الدّراسة للإجابة على التساؤل التالي: ما هو دور المدقق الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشّركات المساهمة السّوريّة ودوافعها؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهميّة البحث في كونه يسهم في تحديد الدّور الملقى على عاتق مدقق الحسابات السّوري من أجل تحسين جودة التّقارير الماليّة، من خلال محاولته إعطاء فرصة للبحث في حقيقة التفاعل بين الدّوافع والأهداف المرتبطة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعيّة، إذ تمّ الربط بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبقة في الشركات المساهمة السّوريّة ودوافعها، الأمر الّذي من شأنه مساعدة المدقق السّوري في إعطاء الأولويّة لإجراءات التّدقيق التي من شأنها كشف الأساليب المرتبطة بعلاقة قويّة مع دوافع الإدارة، مع مراعاة الخصائص المؤسسية، ونسبة تركز الملكيّة، والأنظمة السّائدة، مما يسهّل اكتشاف الأساليب المطبّقة لتحقيق دافع معيّن. وهكذا يمكن إيجاز أهداف البحث في هدفين اثنين، الأول يتمثّل في دراسة أبرز الصفات العلمية والمهنية المؤثّرة على تقدير المدققين الخارجيين لدرجة تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السّوريّة عند إعدادها لقوائمها المالية. والثاني يتمثل في دراسة مستوى العلاقة (ضعيفة، متوسطة، قويّة، قويّة جدّاً) بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة في الشّركات المساهمة السّوريّة ودوافعها.

منهجيّة البحث:

تم تصميم استبانة لتكون ممثلة لأداة البحث بعد الاطلاع على الدّراسات السّابقة والأدبيّات المرتبطة بالمحاسبة الإبداعيّة.وزعت الاستبانة على مجتمع البحث المتمثل في مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة (493) مدقق حسابات استُردّ منها (125) استبانة، وفرغ (115) استبانة كونها صالحة للتحليل. تتكوّن الاستبانة من جزأين، تضمن الأول معلومات عامة تتعلق بصفات المدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والشهادة المهنية، وعدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، والتّخصص المحاسبي الدّقيق. بينما تضمن الثاني المتغيرات التي تقيس أساليب المحاسبة الإبداعيّة، بالإضافة إلى دوافع المحاسبة الإبداعيّة. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين في الاجابة على فقرات الاستبانة.

فرضيّات البحث:

الفرضيّة الرّئيسة الأولى: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى لصفات مدقق الحسابات(المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق، الشهادة المهنية المحاسبية، التخصص المحاسبيٍ الدقيق).

ويتفرّع عن هذه الفرضيّة الفرضيّات الفرعيّة التّالية:

1- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السورية

لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للمؤهّل العلمي.

2- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى لسنوات الخبرة في مجال التدقيق.

3- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للشهادة المهنية المحاسبيّة.

4- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للتخصص المحاسبي الدّقيق.

الفرضيّة الرئيسة الثانية: توجد علاقة (ضعيفة، متوسطة، قويّة، قويّة جدّاً) بين كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعيّة ودوافعها.

الدّراسات السّابقة:

1: دراسة (الآغا،2011) بعنوان "دور حوكمة الشّركات في الحدّ من التّأثير السّلبي للمحاسبة الإبداعيّة على موثوقيّة البيانات الماليّة، دراسة تطبيقيّة على البنوك الفلسطينيّة"

هدفت الدراسة الى بيان دور الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية في موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية،ولهذا الغرض تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدّراسة المكوّن من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين للبنوك الفلسطينية، ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين. توصلت الدراسة إلى وجود دور للحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعيّة على موثوقيّة البيانات الماليّة.

2: دراسة(القري، 2010) بعنوان"دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة الى بيان دوافع وأساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية،ولهذا الغرض تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من الأكاديميين والمهنيين بواقع 150 استبانة للأكاديميين و 200 استبانة للمهنيين. توصلت الدراسة إلى أنّ الشركات السعودية تمارس المحاسبة الإبداعية بدافع الحصول على المنافع الإدارية من وجهة نظر الأكاديميين، أما من وجهة نظر المهنيين فكان الدافع تحسين المركز المالي للشركة.

3: دراسة(Omurgonulsen, &Omurgonulsen, 2009) بعنوان "Critical Thinking About Creative Accounting in the Face of A Recent Scandal in the Turkish Banking Sector"

هدفت الدراسة الى الوقوف على التسلسل التاريخي لأداء أحد البنوك خلال /18/ عام وهو بنك (Imar Bank) كحالة تطبيقية لهذه الدراسة، ولقد تمت دراسة التسلسل التاريخي لأداء البنك من عام 1990 إلى عام 2007.توصلت الدراسة إلى أن جميع الخطوات الرئيسة والمهمة التي حدثت في البنك خلال فترة الدراسة كانت قانونية.

4: دراسة(Matis, *et al.*, 2009) بعنوان "Cash-Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case study Romania"

هدفت لدراسة الى التركيز على أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية،ولهذا الغرض تم تصميم

استبانة وزعت على المدققين المرخصين بواقع 208 استبانات على مدراء مكاتب التدقيق و267 استبانة على المدققين العاملين في هذه المكاتب. توصلت الدراسة إلى أنّ أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية غير معروفة ومستخدمة بشكل كبير في الشركات الرومانية.

7- الإطار النظري للدراسة:

ظهرت المحاسبة الإبداعية منذ بداية الثمانينات حيث واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة، مما دفعها إلى إظهار البيانات المحاسبية بصورة مغايرة للواقع، وتجسّد المحاسبة الإبداعية عملية خداع كبرى كونها تنطوي على أساليب محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصوّر حقيقة أنشطتها التّجارية (Grifliths, 1980). تتعدد الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعيّة، وفيما يلي عرض موجز لأهم تلك الدوافع:

أولاً: تحقيق أرقام محدّدة للأرباح:

تمارس الشّركات أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، إمّا بهدف تحقيق أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة، أو توقعات المحللين في السّوق، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السّابقة على الأقل، أو تفادي الخسائر(القرّي، 2010). وتواجه الإدارة ضغطاً لمواجهة التوقّعات المستقبليّة عندما يكون لديها توصيات ببيع أسهمها، كما يزداد هذا الضغط عند قيامها بنشر التوقعات المستقبلية لمبيعاتها وربحية السهم الواحد بصورة ربع أو نصف سنويّة (عبدالله، 2010).

ثانياً: التأثير على سعر السهم:

تسعى إدارة الشّركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعيّة بدافع تحقيق استقرار الأداء الاقتصادي والمالي، الّذي يؤثّر تأثيراً مباشراً إيجابيّاً في أسعار أسهم الشّركة. الأمر الّذي من شأنه تحفيز إدارة الشّركات في مرحلة الاكتتاب الأولي للشّركة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعيّة (Mulford & Comisky, 2002).

ثالثاً: مواجهة تكاليف الديون:

تخضع الشركات عند الاقتراض من المؤسسات المالية إلى اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين. ويفترض الباحثون قيام إدارة الشّركات باختيار أو تغيير الطرائق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها تلك العقود في سبيل تخفيض حجم المخاطر التي تواجه الشّركة، عن طريق خلق انطباع جيّد عن مستويات الرّبح وتخفيض مستويات الإقراض(Rabin, 2005).

رابعاً: تحقيق منافع ذاتيّة للإدارة:

تقوم معظم الاتفاقات التعاقدية على نتائج الأرقام المحاسبية، ومن ذلك عقود التعويضات الإدارية. وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و العقود التشجيعية للمدراء، حيث أن مثل تلك العقود تدفع بالمدراء إلى اختيار الطرائق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية (Mulford & Comisky, 2002).

خامساً: تجنب الضرائب والتكاليف السياسية والاجتماعية والقانونية:

تسعى الشركات عند اعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرائق المحاسبية المؤثرة في الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية. وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي. وتتميز عن التهرب الضريبي بأنها قانونية. كما توجد بعض الحالات التي تضطر الشركة فيها إلى تحمل أعباء سياسية أو اجتماعية أو مواجهة ادّعاءات قضائية تتعلق

بزيادة أرباحها أو احتكارها للسوق . وتلجأ الشركات في مثل هذه الحالات إلى أساليب المحاسبة الإبداعية التي تخفض من الأرباح بدافع تجنب تلك التكاليف (القرّي، 2010).

ويمكن تصنيف أساليب المحاسبة الإبداعية في أربع مجموعات رئيسة تبعاً للتّقرير المستهدف بالتّلاعب، وهذه الأساليب هي: أسلوب التأثير على قائمة الدّخل، وأسلوب التّأثير على قائمة المركز المالي، وأسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النقدية، وأسلوب التمويل خارج الميزانية، وفيما يلي عرض موجز لتلك الأساليب:

أولاً: أسلوب التّأثير في قائمة الدّخل:

1 -**الاعتراف بالإيرادات:** تتمحور الإبداعات المحاسبية عادة في استعارة جزء من أرباح الفترات القادمة بهدف تحسين ربحية الفترة الحالية، وذلك عن طريق تعجيل الاعتراف بالإيرادات قبل اكتسابها وتحققها مثل الاعتراف بإجمالي إيراد عقود الخدمات الممتدة لعدة فترات محاسبية، أو الاعتراف بإيرادات وهمية مثل إجراء صفقات بيع صورية وإلغاؤها مع بداية الفترة القادمة، أو عن طريق التلاعب في عمليات حقيقية مثل تقديم خصومات كبيرة على الأسعار وشروط ائتمان ميسرة للمبيعات (Amat & Gowthorpw,2005).

2 -**الاعتراف بالمصروفات:** تتمثل أهم طرائق التلاعب في تقليل المصروفات لتضخيم أرباح الفترة في تأجيل الاعتراف بالمصروفات كرسملة بعض المصروفات الإيرادية، أو التلاعب في قيمة مصروفات فعلية كتقليل مصروفات البحث والتطوير، أو تغيير الطرائق المحاسبية مثل تغيير طريقة إهلاك الأصول الثابتة (الحلبي، 2009).

3 -**المستحقات الاختيارية:** تؤدي المحاسبة عن المستحقات الاختيارية إلى ممارسة الإدارة للتقدير لتوصيل معلومات معينة للمساهمين أو للتلاعب بشكل انتهازي بالأرباح (الظاهر، 2010).

4 -**إعادة تبويب قائمة الدّخل:** يتركز التلاعب في الأرباح عن طريق إعادة تصنيف قائمة الدخل على تحويل البنود بين قسم الدخل التشغيلي وقسم الدخل غير العادي (القري، 2010).

5 -**عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة:** قد تتحفظ الشركات عن معلومات يمكن أن تؤثر على الدخل التشغيلي، كعدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على قرار خط إنتاجي، أو إخفاء خسائر شركات تابعة (جرار، 2006).

ثانياً: أسلوب التأثير على قائمة المركز المالي:

1 -التأثير على الأصول المتداولة:

أ. **المخزون السلعي:** الذي يتم التأثير عليه من خلال تضمينه بضاعة راكدة أو متقادمة أو من خلال التلاعب بالأسعار، بهدف تخفيض قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة،وبالتّالي زيادة قيمته (المخزون)، أو تغيير غير مبرر في طريقة تسعيره.

ب. **الذّمم المدينة:** يتم التأثير على هذا البند من خلال تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة لزيادة الديون القابلة للتحصيل، أو المغالاة في قيمة مخصص الديون المشكوك فيها بهدف تخفيض قيمته واسترجاعها لإخفاء تدهور الأرباح في المستقبل. كما يتم تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة،ويتم التلاعب في تصنيف الذمم المدينة، وذلك بمعاملة ذمم مدينة طويلة الأجل، على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة الشركة.

ت. **الاستثمارات قصيرة الأجل:** يتم تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار (مطر، 2010).

ث. **النقدية:** يتم التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من العملات الأجنبية.

2 -**التأثير في الأصول غير الملموسة:** قد تلجأ الإدارة إلى المغالاة في قيمة الأصول غير الملموسة أو رسملتها، أو قد تقوم بالتلاعب في القيمة العادلة لأصول الشركة المندمجة في حالات الاستحواذ أو التملك بهدف تضخيم قيمة الشهرة (Olivares & Amat, 2003).

3 -**التأثير في الممتلكات والمعدات :** ويتم ذلك عن طريق عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، واتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين. أو عن طريق التّلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك السائدة في السّوق، أو عن طريق إجراء تغيير غير مبرّر في طريقة الاستهلاك، أو من خلال التلاعب بتقديرات القيمة العادلة للأصول محل التبادل للمبالغة في أرباح المبادلة (مطر، 2010).

4 -**التأثير في الاستثمارات طويلة الأجل:** يتم التأثير عليها من خلال التغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. أو تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف تحسين موقف السيولة. أو من خلال تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة، أو عدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم و شركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة. أو تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين أي بقيمتها الدفترية، ثم بيع أحد هذه الأصول وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك(الحلبي، 2009)ز

5 -**التأثير في الالتزامات المتداولة:** يتم عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، أو تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل.

6 -**الالتزامات المحتملة:** تتعمّد الإدارة إهمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة والمصروفات المرتبطة بها (مثل مصرفات الضمان، وعدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة على الشركة (القري، 2010).

7 -**حقوق المساهمين:** يتم إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة. أو يتم معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل. وقد تعالج المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل، بدلاً من معالجتها ضمن حقوق المساهمين (الآغا، 2011).

ثالثاً: أسلوب التأثير في قائمة التدفقات النقدية:

تتمحور الإبداعات المحاسبية في قائمة التدفقات في قيام الإدارة بإعادة تبويب هذه القائمة لتحقيق أهداف مختلفة،كتحسين المركز النقدي وغيره ...(Matis, et. al., 2009).

رابعاً: أسلوب التمويل خارج الميزانية: يتم من خلال عدم إظهار القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة، أو معالجة التأجير التمويلي على أنّه قرض وليس عقد إيجار تمويلي. أو من خلال معالجة التأجير التمويلي على أنه تأجير تشغيلي، بغرض إخفاء الالتزامات الناتجة عن التأجير التمويلي حتى لا يقلّل من فرص الاقتراض (Jamal &Tan, 2010).

النتائج والمناقشة:

أساليب المحاسبة الإبداعيّة:

أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل:

جدول رقم (1):الإحصاءات الوصفية المتعلقة بقائمة الدخل

ت	الأساليب المستخدمة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار ت	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
1	الاعتراف بإيرادات في حين أن عملية البيع لم تكتمل.	119	3.9972	.96404	11.284	.000	79.944
2	الاعتراف بإيرادات وهمية كإجراء صفقات بيع صورية وإلغاؤها مع بداية الفترة القادمة.	119	3.7983	1.11484	7.812	.000	75.966
3	إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط ميسّرة	119	3.9538	1.06563	9.764	.000	79.076
4	رسملة بعض المصروفات الإيرادية كمصروفات البحث والتطوير أو مصروفات الصيانة	119	3.9916	1.04283	10.373	.000	79.832
5	التّلاعب في تقدير المصروفات الاختيارية كمصروفات البحث والتطوير	119	3.7311	1.14757	6.950	.000	74.622
6	تغيير الطرائق المحاسبية كطريقة إهلاك الأصول الثابتة أو تسعير المخزون السلعي	119	3.6429	1.19700	5.859	.000	72.858
7	التلاعب في تقدير المبالغ المتعلقة بالمستحقات الاختيارية كمخصص التعويضات في شركات التأمين، ومخصص خسارة القروض في البنوك التجارية	119	3.7269	1.07701	7.362	.000	74.538
8	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	119	3.7059	1.03828	7.416	.000	74.118
9	عدم الإفصاح في قائمة الدّخل عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي	119	3.8515	.88373	10.511	.000	77.03
10	التأثير على بنود قائمة الدخل	119	3.8454	.78514	11.746	.000	76.908

يتضح من الجدول السّابق أنّ أكثر الأساليب تطبيقاً في الشركات السورية هو الاعتراف بإيرادات في حين إن عملية البيع لم تكتمل، إذ نال هذا الأسلوب أعلى تأييد من أفراد العينة (79.94%). وهذا يعود إلى اعتقاد إدارة الشّركات المساهمة أنّ تقييم الجهات المستفيدة (من محللين ماليين ومستثمرين وجهات حكوميّة) لأداء الشّركة يرتبط بدرجة أكبر بقدرتها على توليد إيراد تشغيلي ناجم عن تحقيق مبيعات إضافيّة، أكثر مما يرتبط بقدرتها على توليد دخل تشغيلي ناجم عن التّحكّم بالمصاريف سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة.

أسلوب التأثير على بنود قائمة المركز المالي:

جدول رقم (2): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بقائمة المركز المالي

ت	الأساليب المستخدمة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار ت	مستوى	الأهمية النسبية
1	تضخيم الأسعار المستخدمة لتقييم مخزون آخر المدة	119	3.97	1.396	7.553	.000	79.4
2	تضمين المخزون بضاعة راكدة أو متقادمة أو مملوكة للغير	119	4.10	1.337	8.985	.000	82
3	تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة	119	4.20	1.218	10.759	.000	84
4	تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة	119	3.70	1.423	5.345	.000	74
5	تصنيف الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة	119	3.51	1.080	5.176	.000	70.2
6	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار	119	4.26	1.231	11.167	.000	85.2
7	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من العملات الأجنبية	119	3.99	1.218	8.883	.000	79.8
8	التأثير على بنود الأصول المتداولة	119	3.9186	.87444	11.459	.000	78.372
9	المغالاة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج.	119	4.08	1.296	9.051	.000	81.6
10	الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة.	119	4.08	1.173	10.004	.000	81.6
11	التلاعب في نسب إطفاء الأصول غير الملموسة.	119	3.82	1.412	6.362	.000	76.4
12	التأثير على الأصول غير الملموسة	119	3.9916	1.13368	9.541	.000	79.832
13	تجنب الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة للأصول الثابتة في الميزانية، واتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين	119	3.85	1.344	6.887	.000	77
14	تعديل أحد عوامل طريقة حساب الإهلاك مثل العمر المتوقع أو قيمة الخردة أو نسب الاهلاك	119	3.93	1.364	7.461	.000	78.6
15	التلاعب بتقديرات القيمة العادلة للأصل محل التبادل للمبالغة في أرباح المبادلة	119	3.97	1.301	8.100	.000	79.4
16	التأثير على الممتلكات والمعدات	119	3.9160	.99926	9.999	.000	78.32
17	التغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.	119	3.64	1.300	5.359	.000	72.8
18	التلاعب في أسعار السوق عند تقييم محفظة الأوراق المالية	119	3.67	1.270	5.776	.000	73.4

ت	الأساليب المستخدمة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار ت	مستوى	الأهمية النسبية
19	تجنب استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة،مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة	119	3.50	1.327	4.145	.000	70
20	تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين أي بقيمتها الدفترية، ثم بيع أحد هذه الأصول وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك	119	4.03	1.057	10.666	.000	80.6
21	تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة	119	4.49	1.080	15.018	.000	89.8
22	تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف تحسين موقف السيولة	119	3.39	1.439	2.994	.000	67.8
23	الاستثمارات طويلة الأجل	119	3.7885	.87082	9.878	.000	75.77
24	عدم الإفصاح عن استحقاق جزء أو قسط من قروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات بهدف تحسين السيولة	119	4.49	1.080	15.018	.000	89.8
25	تحصل الشركة على قروض طويلة الأجل بهدف تسديد بعض الالتزامات المالية قصيرة الأجل دون مراعاة الآثار السلبية نتيجة لهذا الاقتراض	119	3.85	1.319	7.020	.000	77
26	الالتزامات المتداولة	119	4.1681	.98780	12.899	.000	83.362
27	إهمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة	119	3.98	1.255	8.544	.000	79.6
28	إهمال الاعتراف بالمصروفات المرتبطة بالالتزامات المحتملة	119	3.68	1.353	5.490	.000	73.6
29	الالتزامات المحتملة	119	3.8319	1.21829	7.449	.000	76.638
30	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة	119	3.56	1.382	4.445	.000	71.2
31	معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل	119	3.66	1.356	5.274	.000	73.2
32	حقوق المساهمين	119	3.6092	1.18636	5.602	.000	72.184
33	التأثير على بنود قائمة المركز المالي	119	3.8891	.79017	12.275	.000	77.782

يتضح من الجدول السّابق أنّ أسلوب التأثير في الالتزامات المتداولة هو أكثر الأساليب المطبقة في الشركات المساهمة السورية للتأثير في قائمة المركز المالي، إذ نال تأييد 83.36% من المدققين الذين شملتهم الدّراسة، لأن الشركات السورية تسعى غالباً لتقليص القيود المفروضة في اتفاقيات الدين، وتحرص على عقد اتفاقيات مديونية جديدة أقل تقييداً من ناحية منح القروض.

أسلوب التأثير في قائمة التدفقات النقدية:

جدول رقم (3): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية

ت	الأسلوب المستخدم	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار ت	مستوى	الأهمية النسبية
1	التلاعب بتصنيف بنود أنشطة قائمة التدفق النقدي	119	3.54	1.413	4.152	.000	70.76
2	التأثير على قائمة التدفقات النقدية	119	3.5378	1.41295	4.152	.000	70.756

من الجدول السّابق يتّضح أنّ تطبيق أسلوب التّأثير على قائمة التّدفقات النّقدية في الشّركات نال أقلّ نسبة تأييد من بين الأساليب الأخرى (أسلوب التّأثير في قائمة الدّخل، وأسلوب التّأثير على قائمة المركز المالي، وأسلوب التّمويل خارج الميزانية)، إذ نال تأييد 70.75% من المدققين الذين شملتهم الدّراسة.

أسلوب التمويل خارج الميزانية:

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالتمويل خارج الميزانية

ت	الأساليب المستخدمة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار ت	مستوى	الأهمية النسبية
1	عدم الإفصاح عن القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة	119	4.03	1.314	8.578	.000	80.6
2	معالجة التأجير التمويلي على أنه قروض وليس عقد إيجار	119	3.80	1.273	6.842	.000	76
3	معالجة التأجير التمويلي على أنه تأجير تشغيلي بغرض إخفاء الالتزامات الناتجة عن التأجير التمويلي	119	3.79	1.389	6.203	.000	75.8
4	التمويل خارج الميزانية	119	3.8739	1.13163	8.425	.000	77.478

من الجدول السابق يتضح تأييد (77.48%) من المدققين تطبيق أسلوب التّمويل خارج الميزانيّة.

8-2: تأثير صفات مدقق الحسابات على تقدير أفراد العينة لأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة:

المؤهل العلمي:

جدول رقم (5): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتأثير المؤهل العلمي على تقدير الأساليب المطبقة

البيان		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل	إجازة	28	2.7714	.90415	.17087
	دبلوم	44	4.1080	.22924	.03456
	ماجستير	36	4.2569	.37818	.06303
	دكتوراه	11	4.1818	.27044	.08154
	Total	119	3.8454	.78514	.07197

البيان		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
أسلوب التأثير على بنود قائمة المركز المالي	إجازة	28	2.7917	.88094	.16648
	دبلوم	44	4.2594	.19251	.02902
	ماجستير	36	4.1094	.39114	.06519
	دكتوراه	11	4.4807	.20555	.06197
	Total	119	3.8891	.79017	.07244
أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية	إجازة	28	2.68	1.090	.206
	دبلوم	44	3.82	1.225	.185
	ماجستير	36	3.78	1.658	.276
	دكتوراه	11	3.82	1.250	.377
	Total	119	3.54	1.413	.130
أسلوب التمويل خارج الميزانية	إجازة	28	2.9286	1.28415	.24268
	دبلوم	44	4.2727	.47833	.07211
	ماجستير	36	4.1481	1.22784	.20464
	دكتوراه	11	3.7879	.95769	.28875
	Total	119	3.8739	1.13163	.10374

جدول رقم (6):اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المبحوثين لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	الأساليب	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية	الفروق
المؤهّل العلمي	قائمة الدّخل	14.224	54.399	.000	يوجد فروق
	قائمة المركز المالي	15.117	61.379	.000	يوجد فروق
	قائمة التدفقات النقدية	9.023	4.976	.000	يوجد فروق
	التمويل خارج الميزانية	11.603	11.474	.000	يوجد فروق
	الأساليب مجتمعة	.985	16.737	.000	يوجد فروق

يتبين من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أنّ مستوى الدّلالة أصغر من 0.005، لذلك يمكن رفض الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسة الأولى للدراسة والتي تنص على أنه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لتطبيق الشركات المساهمة السّورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للمؤهل العلمي". مما يعني أنّ هناك تفاوتاً في مستوى الإدراك لمدى استخدام الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية سواء كانت منفردة أو مجتمعة.

الشّهادة المهنيّة:

جدول رقم (7): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتأثير الشهادة المهنية على تقدير الأساليب المطبقة

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل	المحاسب القانوني الأمريكي	17	4.0618	.75032	.18198
	المحاسب القانوني الإداري	8	4.1625	.14079	.04978
	المحاسب القانوني السوري	79	3.7627	.82615	.09295
	المحاسب القانوني العربي	15	3.8667	.76571	.19771
	Total	119	3.8454	.78514	.07197
أسلوب التأثيرعلى بنود قائمة المركز المالي	المحاسب القانوني الأمريكي	17	4.0260	.75194	.18237
	المحاسب القانوني الإداري	8	4.1859	.24469	.08651
	المحاسب القانوني السوري	79	3.8136	.83028	.09341
	المحاسب القانوني العربي	15	3.9734	.79553	.20540
	Total	119	3.8891	.79017	.07244
أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية	المحاسب القانوني الأمريكي	17	3.76	1.251	.304
	المحاسب القانوني الإداري	8	3.75	1.165	.412
	المحاسب القانوني السوري	79	3.38	1.513	.170
	المحاسب القانوني العربي	15	4.00	1.069	.276
	Total	119	3.54	1.413	.130
أسلوب التمويل خارج الميزانية	المحاسب القانوني الأمريكي	17	4.0000	1.20761	.29289
	المحاسب القانوني الأمريكي	8	4.0417	.96671	.34178
	المحاسب القانوني السوري	79	3.8270	1.16191	.13072
	المحاسب القانوني العربي	15	3.8889	1.04401	.26956
	Total	119	3.8739	1.13163	.10374

جدول رقم (8): اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المبحوثين لمدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية تبعاً لمتغير الشّهادة المهنيّة

المتغير	الأساليب	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية	الفروق
الشّهادة المهنيّة	قائمة الدخل	.716	1.166	.000	يوجد فروق
	قائمة المركز المالي	.527	.840	.000	يوجد فروق
	قائمة التدفقات النقدية	2.138	1.073	.000	يوجد فروق
	التمويل خارج الميزانية	.224	.171	.000	يوجد فروق
	الأساليب مجتمعة	.724	1.042	.049	يوجد فروق

يتبين من النتائج الواردة في الجدول رقم (8) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مستويات تقدير المبحوثين لتطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية سواء أكانت منفردة أم مجتمعة تعزى إلى متغير الشّهادة المهنيّة، وعليه يمكن رفض الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على أنّه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لتطبيق الشركات المساهمة السّورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للشّهادة المهنيّة". مما يعني أنّ هناك تفاوتاً في مستوى الإدراك لمدى تقدير المدققين– تبعاً للشّهادة المهنيّة– لتطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية.

الخبرة:

جدول رقم (9): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتأثير الخبرة على تقدير الأساليب المطبقة

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل	أقل من خمس سنوات	42	3.8548	.75214	.11606
	من 5 إلى 10 سنوات	37	4.0662	.67372	.11076
	أكثر من 10 سنوات	40	3.6312	.87065	.13766
	Total	119	3.8454	.78514	.07197
أسلوب التأثير على بنود قائمة المركز المالي	أقل من خمس سنوات	42	3.8337	.74971	.11568
	من 5 إلى 10 سنوات	37	4.1363	.68236	.11218
	أكثر من 10 سنوات	40	3.7187	.88171	.13941
	Total	119	3.8891	.79017	.07244
أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية	أقل من خمس سنوات	42	3.79	1.279	.197
	من 5 إلى 10 سنوات	37	3.62	1.497	.246
	أكثر من 10 سنوات	40	3.20	1.436	.227
	Total	119	3.54	1.413	.130
أسلوب التمويل خارج الميزانية	أقل من خمس سنوات	42	3.8016	1.04651	.16148
	من 5 إلى 10 سنوات	37	4.1171	1.13914	.18727
	أكثر من 10 سنوات	40	3.7250	1.20040	.18980
	Total	119	3.8739	1.13163	.10374

جدول رقم (10):اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المبحوثين لمدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية تبعاً لمتغير الخبرة.

المتغير	المحاور	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية	الفروق
الخبرة	قائمة الدّخل	1.821	3.057	.051	يوجد فروق
	قائمة المركز المالي	1.775	2.937	.057	لايوجد فروق
	قائمة التدفقات النقدية	3.703	1.882	.157	لايوجد فروق
	التمويل خارج الميزانية	1.648	1.293	.278	لايوجد فروق
	الأساليب مجتمعة	.672	.808	.750	لايوجد فروق

بناء على الجدول رقم (10) يتم قبول الفرضية الفرعية الثّالثة للفرضية الرئيسة الأولى للدّراسة والتي تنص على أنّه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لتطبيق الشركات المساهمة السّورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للخبرة المهنيّة". حيث يظهر عدم التفاوت في ترتيب الاهتمامات بين أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنيّة باستثناء وجود تأثير للخبرة المهنية على تقدير المدققين لتطبيق الشّركات المساهمة لأسلوب التّأثير في قائمة الدّخل.

التخصص:

جدول رقم (11): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بتأثير التخصص المحاسبي الدقيق على تقدير الأساليب المطبقة

Std. Error	Std. Deviation	Mean	N		
.20844	.77991	3.8036	14	تدقيق حسابات	أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل
.29047	.76850	2.4143	7	محاسبة مالية	
.06811	.61677	4.0079	82	محاسبة إدارية	
.23704	.94816	3.6750	16	أخرى	
.07197	.78514	3.8454	119	Total	
.21569	.80703	3.8991	14	تدقيق حسابات	أسلوب التأثير على بنود قائمة المركز المالي
.27142	.71812	2.4474	7	محاسبة مالية	
.06923	.62692	4.0290	82	محاسبة إدارية	
.24136	.96544	3.7943	16	أخرى	
.07244	.79017	3.8891	119	Total	
.384	1.437	3.71	14	تدقيق حسابات	أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية
.286	.756	2.29	7	محاسبة مالية	
.156	1.411	3.62	82	محاسبة إدارية	
.365	1.461	3.50	16	أخرى	
.130	1.413	3.54	119	Total	
.26082	.97590	4.1905	14	تدقيق حسابات	أسلوب التمويل خارج الميزانية
.33333	.88192	2.3333	7	محاسبة مالية	
.11446	1.03652	4.0325	82	محاسبة إدارية	
.31751	1.27002	3.4583	16	أخرى	
.10374	1.13163	3.8739	119	Total	

جدول رقم (12):اختبار تحليل التباين الأحادي لتقدير المبحوثين لمدى استخدام الشركات المساهمة السورية لأساليب المحاسبة الإبداعية تبعاً لمتغير التخصص المحاسبي الدقيق.

المتغير	المحاور	متوسط المربعات	قيمة F	الدلالة الإحصائية	الفروق
التخصص	قائمة المركز المالي	5.664	11.684	.000	يوجد فروق
	قائمة الدخل	5.433	10.889	.000	يوجد فروق
	قائمة التدفقات النقدية	4.005	2.060	.109	لايوجد فروق
	التمويل خارج الميزانية	7.614	6.827	.000	يوجد فروق
	الأساليب مجتمعة	.597	.650	.049	يوجد فروق

يتبين من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أنه يمكن رفض الفرضية الفرعية الرّابعة للفرضية الرئيسة الأولى للدّراسة والتي تنص على أنّه "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تقدير المدقق الخارجي لتطبيق الشركات المساهمة السّورية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للتخصص المحاسبي الدّقيق". ويظهر الجدول رقم (12) التفاوت في ترتيب الاهتمامات بين أفراد العينة تبعاً للتخصص، باستثناء عدم وجود تفاوت في تقدير المبحوثين لتطبيق الشّركات المساهمة السّوريّة أسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النّقديّة، بمعنى أنّه لا يوجد تأثير للتّخصص المحاسبي في تقدير المدققين الّذين شملتهم الدّراسة لتطبيق الشّركات المساهمة السّورية لأسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النّقديّة.

دوافع المحاسبة الإبداعية:

جدول رقم (13):الإحصاءات الوصفية واختبار ت لدوافع المحاسبة الإبداعية

ت	دوافع المحاسبة الإبداعيّة	t	Mean	Std. Deviation	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
1	تحقيق أرقام محددة للربح	22.168	3.9697	.65324	.000	79.394
2	التأثير على سعر السهم	28.733	4.2045	.62600	.000	84.09
3	مواجهة تكاليف الديون	20.011	4.2631	.94257	.000	85.262
4	تحقيق المنافع الذاتية للإدارة	25.797	4.1517	.66669	.000	83.034
5	تجنب الضرائب والتكاليف السياسية والاجتماعية والقانونية	15.145	4.0067	.99263	.000	80.134

من الجدول السّابق يتّضح أنّ مواجهة تكاليف الديون هو الدّافع الرّئيس للإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعيّة، وقد نال أعلى تأييد من قبل مدققي الحسابات الّذين شملتهم الدّراسة (85.26%) كونه يقلّل حجم المخاطر التي تواجه الشركة ظاهرياً ممّا يزيد فرصها في الحصول على التمويل.واحتل دافع تحقيق أرقام محددة للربح المرتبة الأخيرة من حيث الأهميّة النّسبيّة، وذلك لأنّ إدارة الشّركات المساهمة في البيئة السّوريّة تهتم بالدّرجة الأكبر بكل من تفادي الخسائر وتحقيق أرباح تقترب من أرباح السّنة السّابقة أو مثيلاتها من الشّركات التي تعمل في نفس الصّناعة.

ربط أساليب المحاسبة الإبداعية مع الدوافع:

جدول رقم (14): الارتباط بين أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السّوريّة ودوافعها

		دافع تحقيق أرقام محددة للربح	التأثير على أسعار الأسهم	تجنب مخالفات عقود المديونية	تعظيم المنافع الذاتية للإدارة	تجنب التكاليف السياسية
أسلوب التأثير على بنود قائمة الدخل	Pearson	.337**	.644**	.533**	.596**	.703**
	Sig	.000	.000	.000	.000	.000
أسلوب التأثير على بنود قائمة المركز المالي	Pearson	.745**	.499**	.186*	.380**	.617**
	Sig	.000	.000	.043	.000	.000
أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية	Pearson	.508**	.308**	.560**	.355**	.616**
	Sig	.000	.001	.000	.000	.000
أسلوب التمويل خارج الميزانية	Pearson	.555**	.227*	.459**	.503**	.465**
	Sig	.000	.013	.000	.000	.000

يتضح من الجدول أنّ جميع النّتائج ذات دلالة إحصائية، علماً أنّ قوة أو ضعف العلاقة سيحدّد حسب المقياس التالي:

0.250 –0 ضعيفة، 0.250 – 0. 500 متوسطة، 0.500 –0.750 قوية، 0.750 – 0.999 قوية جداً

يظهر الجدول السّابق مدى قوّة العلاقة بين كل أسلوب تطبّقه الشّركات المساهمة السّوريّة ودوافع المحاسبة الإبداعيّة، ويمكن عرض هذه العلاقات كالتّالي:

1. أسلوب التّأثير في قائمة الدّخل: تطبّق الشّركات المساهمة السّورية أسلوب التأثير في بنود قائمة الدّخل لعدّة دوافع أكثرها تحفيزاً لها تبعاً لأهميّتها النسبيّة تجنّب الضرائب والتّكاليف السّياسيّة والاجتماعية والقانونية، والتّأثير في سعر السهم، ومواجهة مخالفات تكاليف الديون، وتحقيق المنافع الذّاتيّة للإدارة. وتظهر العلاقة متوسّطة بين أسلوب التّأثير على قائمة الدّخل ودافع تحقيق أرقام محددّة للرّبح.

2. أسلوب التّأثير في قائمة المركز المالي: توجد علاقة قويّة بين أسلوب التّأثير في قائمة المركز المالي ودافعي تحقيق أرباح محددّة للربح وتجنّب الضرائب والتّكاليف السّياسيّة والاجتماعية والقانونية، كما يتّضح من الجدول أنّ العلاقة متوسطة بين أسلوب التّأثير في قائمة المركز المالي بدافع التّأثير في سعر السهم وتحقيق المنافع الذّاتية للإدارة. وتظهر العلاقة ضعيفة بين هذا الأسلوب ومواجهة تكاليف الديون.

3. أسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النّقديّة: تقوم الشّركات المساهمة السّوريّة بتطبيق هذا الأسلوب رغبة منها في تحقيق جميع الدّوافع المعروضة في الجدول. إلاّ أنّ أكثر الدّوافع التي تحفّز إدارة تلك الشّركات بتطبيق أسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النّقديّة، هي تجنّب الضرائب والتّكاليف السّياسيّة والاجتماعية والقانونية، ومواجهة تكاليف الديون، وتحقيق أرقام محددة للرّبح، إذ تبدو العلاقة قويّة بين هذه الدّوافع وأسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النقديّة.

4. أسلوب التّمويل خارج الميزانيّة: يوجد علاقة قويّة بين تطبيق الشّركات المساهمة السّوريّة لأسلوب التّمويل خارج الميزانيّة ودافعي تحقيق أرقام محدّدة للرّبح وتحقيق المنافع الذّاتيّة للإدارة. وتظهر العلاقة متوسّطة بين هذا الأسلوب ودافعي تجنّب الضرائب والتّكاليف السّياسيّة والاجتماعية والقانونية ومواجهة تكاليف الديون.

بناءً على هذه العلاقات المذكورة آنفاً يجدر بمدقق الحسابات السّوري التّركيز على الإجراءات الكفيلة بكشف الأساليب المطبّقة من قبل الشّركات المساهمة السّوريّة على قائمة المركز المالي وقائمة الدّخل، بدافع تحقيق أرقام

محدّدة للرّبح وتجنّب الضرائب والتّكاليف السياسية والاجتماعية والقانونية. وحثّه على مراعاة ارتباط اعتبارات من شأنها أن تدحض دوافع الإدارة، فمثلاً على الرغم من قوة الارتباط بين دافع تجنّب الضرائب والتكاليف السياسيّة والاجتماعية والقانونية وأسلوب التأثير على قائمة الدّخل في البيئة السّورية (كما أظهرت الدّراسة)، إلاّ أنّه يصبح من غير المجدي له أن يضع في اعتباره أنّ الشّركات المساهمة التي يندرج نشاطها خارج قطاع الاتصالات أو البترول تتّبع الأساليب التي تجنّبها التكاليف السياسية، وفي هذه الحالة من الأفضل أن يبحث المدقق عن الارتباط بين الدافع والأسلوب الأدنى قوة إذا كان يناسب طبيعة نشاط الشّركة، وفي هذه الدراسة تصنّف العلاقة بين التأثير على سعر السهم وأسلوب التّأثير على قائمة الدّخل في المرتبة الثالثة من حيث القوّة. لذلك يجب التّركيز على الإجراءات للكشف عن الأساليب المتبعة للتأثير على قائمة الدّخل، مع مراعاة كون الشّركة مدرجة في السوق المالي أم لا، لأن دافع التّأثير على سعر السهم تنخفض أهمّيته النسبية في الشّركات غير المدرجة في السوق المالي. وفي هذه الحالة يتوجب على المدقق البحث عن دوافع أخرى يمكن أن تحث الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لكشفها وإعطاء الأولوية للإجراءات التي تكشف الأساليب الأقوى ارتباطاً مع هذه الدّوافع.

الاستنتاجات والتّوصيات:

الاستنتاجات:

1. تطبّق الشّركات المساهمة السّوريّة أساليب المحاسبة الإبداعيّة بدرجة عالية، وإنّ أبرز ما يحفّزها على ذلك هو تقليل حجم المخاطر التي تواجهها ظاهريّاً عن طريق خفض مستويات الإقراض للحصول على التمويل من ناحية، والحصول على تصنيف متقدم لها على منافسيها استناداً إلى مؤشّرات ماليّة من ناحية أخرى.

2. هناك وجود تفاوت في تقدير المدقق الخارجي لدرجة تطبيق الشركات المساهمة السّوريّة لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لقوائمها المالية تعزى للمؤهّل العلمي، والشهادة المهنية المحاسبية، والتخصص المحاسبي الدقيق. ولم يكن لعدد سنوات الخبرة أي تأثير على تقدير المدققين الذين شملتهم الدّراسة لتطبيق الشّركات المساهمة السّوريّة أساليب المحاسبة الإبداعيّة.

3. أوضحت نتائج الارتباط بين اختيار الشركات المساهمة لأسلوب معين والدافع الذي ترغب هذه الشركات بتحقيقه أنّ أقوى علاقة ظهرت بين أسلوب التّأثير على بنود قائمة المركز المالي ودافع تحقيق أرقام محدّدة للرّبح، وتأتي العلاقة بين تجنّب التّكاليف السّياسيّة وأسلوب التّأثير على قائمة الدّخل في المرتبة الثّانية من حيث قوّة العلاقة. وأظهرت نتائج الارتباط بين أساليب الإدارة ودوافعها أنّه لتحقيق دافع معيّن قد تتبع الإدارة أكثر من أسلوب، إذ أنّها قد تطبّق مثلاً أسلوب التّأثير في بنود قائمة المركز المالي، وقائمة التّدفقات النّقدية، والتّمويل خارج الميزانيّة، في سبيل تحقيق أرقام محدّدة للرّبح.

التّوصيات:

1. توعية إدارة الشّركات المساهمة بخطورة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعيّة، لا سيّما أنّ السّمعة الحسنة للإدارة قد تكون الأساس في استمرار الشّركة في البيئة التي تعمل فيها من خلال التعريف بذلك.

2. العمل على الحدّ من قدرة الإدارة على التلاعب، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، مع وضع الضوابط الكافية لاستخدام كل بديل متاح لها.

3. حث المدققين على الاهتمام الكافي بتطوير مهاراتهم من خلال التعليم المستمر لرفع المستوى العلمي، وحيازة أكثر من شهادة مهنيّة إلى جانب شهادة المحاسب القانوني (كشهادة المحاسب القانوني الأمريكي، والإداري والعربي).

4. تركيز مدقّق الحسابات الخارجي على دوافع الإدارة التي تحفّزها لممارسة المحاسبة الإبداعيّة، (وهذا يتطلب سعة أفق ودراية بالسيكولوجيا لتحليل تصرّفات الإدارة)، ومن ثمّ اتّباع استراتيجية تدقيق كفيلة بكشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة.

5. حث السلطات على إصدار تصنيف دوري يتعلق بمستوى التزام المدققين بتطبيق الإجراءات الكفيلة بكشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة. لما في ذلك من دور كبير في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها التقارير المالية.

المراجع:

1. الحلبي، ليندا. دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص 10.

2. القري، ميسون. دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، السعودية، 2010، ص. 53.

3. الظّاهر، عبد السّتّار. *المناهج المعاصرة لإدارة الرّبح المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات الماليّة، دراسة ميدانية*. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سوريّة، 2010، ص 184.

4. الآغا ،عماد سليم. *دور حوكمة الشّركات في الحدّ من التّأثير السّلبي للمحاسبة الإبداعيّة على موثوقيّة البيانات المالية ، دراسة تطبيقيّة على البنوك الفلسطينيّة* . رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزّة، 2011، ص 86.

5. جرار، علي، *تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية*. رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان، الأردن، 2006، ص15.

6. زريقات، قاسم محمّد. "*أثر الآراء المعدّلة لمدقّقي الحسابات في أسعار الأسهم، دليل من بورصة عمان* " المجلّة الأردنيّة في إدارة الأعمال، المجلّد 6، العدد1، 2010، ص. 210–223.

7. عبد، عبد الصاحب نجم؛ السّامرّاني، عمار عصام. مدى إدراك مراقبي الحسابات لأهميّة تقييم العوامل المؤثرة في التدقيق المبني على المخاطر، دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب القطاع الخاص في العراق. مجلة الجامعة الخليجية، مجلد 1، عدد 4، 2009، ص. 79– 114.

8. مطر، محمد. الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني. دار وائل للنشر، ط 3، عمان، الأردن، 2010، ص. 100.

9. Amat. O., and Gowthorpe, C.-*Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issue*- Journal of Economic Literature classification, M41, 2005, p 1-21.

10. Griffiths, I.- Creative Accounting- 4th ed, Sedgwick and Jackson, London, 1980,p.30.

11. Jamal, K., and Tan, Hung-Tong- *Joint Effects of Principle Based Versus Rule-Based Standard and Auditor Type in Constraining Financial Managers Aggressive Reporting*", The Accounting Review, Vol. 85, No. 4. 2010, pp.1325-1346.

12. Rabin, C. -Determinants of Auditors Attitudes towards Creative Accounting". Meditari Accountancy Research, Vol. 13, No. 2, 2004, pp 67-88.

13. Matis, D., Vladu, A., B., and Negrea, L. - *Cash-Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case study Romania*- Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,Vol.11,No.1, 2009, pp.140-153.

14.Moldovan, R. L., Achim, S. A., and Bota- Avram, C. - *Fighting The Enemy of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting.* Journal of Economic Literature Classification, F32,M41,2010, pp. 51-6.

15. Mulford, C., Comiskey, E. - *The Financial Numbers Game: Detecting; Creative Accounting Practices*- USA: John Wiely& Sons, Inc, 2002, p 95.

16. . Oliveras, E., and Amat, O. -*Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain*- Journal of Economic Literature classification, M41, 2003,pp. 1-20.

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