



دور المدقق الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية – بحث تطبيقي

في شركة اسيا سيل للاتصالات

م. د. نهلة عبيس طلال الشمري

nahla.talal@atu.edu.iq

جامعة الفرات الاوسط التقنية، المعهد التقني كربلاء، كربلاء، العراق

الباحث. زيد نعمه عباس

zaid.neamah@s.uokerbala.edu.iq

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء

المستخلص

هدف البحث الى بيان اهمية موضوع الإبداع المحاسبي أو كما يسمى بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة في الوقت الحاضر بسبب التطور التقني للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف الوحدات الاقتصادية أو مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها وكذلك الانفتاح على الأسواق العالمية فضلا عن بروز الكثير من المشكلات والصعوبات التي تواجه هذه الوحدات الاقتصادية والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المحاسب الإداري إيجادها، وهنا أصبح من الضروري على المحاسب أو الإداري مواكبة هذه المستجدات وإيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات الملائمة من خلالها، وعلى المدقق الخارجي التصدي لمثل هذه الحلول الغير قانونية ومواجهة أي تصرفات تصدر من الإدارة لتجميل صورة القوائم المالية . وقد استخدم البحث الاستبانة كأداة قياس أساسية لجمع البيانات التي وظفت لاختبار فرضية البحث، وتوصل البحث الى جملة من الاستنتاجات وكان من أبرزها (تعتبر مهمة مدقق الحسابات هي اكتشاف الأخطاء المحاسبية وايضا اكتشاف التلاعب المتعمد للبيانات المحاسبية، ان الاهمية الكبرى للمحاسبة الابداعية لا ينحصر في البعد الفني لمهنة المحاسبة وانما يتجاوز الى البعد الاخلاقي وهو الاكثر اهمية، ان نتائج عينة البحث اكدت بان هناك تأثير لأساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية).

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المحاسبة الابداعية، القوائم المالية

The role of the external auditor in limiting the effects of creative accounting on the reliability of financial statements - applied research in Asia cell for communications

Nahla Obeis Talal Al-Shamri

nahla.talal@atu.edu.iq

Al-Furat Al-Awsat Technical University, Karbala Technical Institute, Karbala, Iraq

Zaid Neamah Abbas

zaid.neamah@s.uokerbala.edu.iq

College of Administration and Economics

University of Karbala

Abstract

The aim of the research is to indicate the importance of the subject of accounting creativity, or as it is called creative or creative accounting at the present time due to the technical development of information and communications that various economic units go through or whatever their form, activity and size, as well as openness to global markets as well as the emergence of many problems and difficulties facing these Economic units that need non-traditional or non-routine solutions that the management accountant should find,



and here it has become necessary for the accountant or administrator to keep abreast of these developments and find creative solutions to confront these problems and help the economic unit to take appropriate decisions through it, and the external auditor must address such Illegal solutions and confronting any actions issued by the administration to beautify the image of the financial statements. The research used the questionnaire as a basic measurement tool to collect data that was employed to test the research hypothesis, and the research reached a number of conclusions, the most prominent of which were (The task of the auditor is to discover accounting errors and also to discover the deliberate manipulation of accounting data, that the great importance of creative accounting is not limited to the technical dimension For the accounting profession, but it goes beyond to the ethical dimension, which is the most important, the results of the research sample confirmed that there is an impact of creative accounting methods on the financial statements).

Key words: External auditor, Creative accounting, Financial statements

المقدمة: Introduction

تتميز الممارسات المحاسبية بالأمانة والصدق ولا بد من أن تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من الشريعة، المجتمع، المهنة (البيئة الداخلية و الخارجية) سلوكاً لمزاوولي مهنة المحاسبة غير أن بظهور التقنيات الحديثة ظهرت ممارسات المحاسبة الإبداعية جعل المهتمين يهتمون بشكل أوسع تجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاماً يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيث ان الحقائق قائمة على علم الأخلاق، فيجب على المحاسبة أن تكون أيضاً قائمة على علم الأخلاق بعيداً عن تضليل الحقائق ويجب على المحاسب وخلال اعداد القوائم المالية أن يقدم صورة للوحدة الاقتصادية يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية والتنبؤ بما قد يحدث بالمستقبل ولكن المحاسب بما يمتلكه من خبرات ومهارات يستطيع أن يتلاعب بالأرقام لتعطي الانطباع الذي يرغب فيه مستخدموها بالاعتماد على ان المحاسبة فن ثم علم، ويعرض القوائم المالية متضمنة نتيجة اعمال الوحدة الاقتصادية والموقف المالي الذي ترغب به الإدارة ويحقق أهدافها وقت التقرير، وبمرور الوقت تواصلت عمليات الكشف عن الفضائح والفساد والتلاعب في أرقام الحسابات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى امثال شركة (انرون) العملاقة للطاقة وشركة (زيروس) وشركة (جنرال موتورز) وغيرها الكثير . وتكون البحث من اربعة مباحث تناول المبحث الاول منهجية البحث والمبحث الثاني تناول الإطار النظري وتناول المبحث الثالث الجاني العملي وتناول المبحث الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول – منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً – منهجية البحث Research Methodology

1 – مشكلة البحث: Research Problem

يمكن ايجاز مشكلة البحث في كون كثير من الشركات العالمية والمحلية تحاول تجميل البيانات المالية كي تسعى لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية بناء على توجيهات من الإدارة العليا، ولذلك تلجأ تلك الإدارات إلى استخدام الأساليب والوسائل لتجميل صورة الشركات ومنها شركة اسيا سيل للاتصالات . ولذلك يسعى البحث لبيان مدى مبادرة المدققين الخارجيين إلى القيام بالإجراءات التدقيقية اللازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق مصداقية القوائم والبيانات المالية المنشورة. ويمكن ايجاز مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1. هل تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات ؟
2. هل تمارس إدارات الشركة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية الصادرة عن الشركات ؟



3. هل يطبق مدققو الحسابات الخارجيين للشركات خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك الشركات الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الإبداعية على تلك البيانات؟

2 – أهداف البحث: Research Objective

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات المختلفة .
2. التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية ومصداقية القوائم والبيانات المحاسبية المالية .
3. بيان الأهداف الذاتية ودوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة .
4. بيان مدى ما تمارسه الإدارة لشركة اسيا سيل للاتصالات من إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية .
5. الوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو حسابات تلك الشركة في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها شركة اسيا سيل للاتصالات في القوائم المالية المدققة.

3 – أهمية البحث: Research Importance

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها الغير قانونية لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي تحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية، إن هذه البحث يخدم عدة فئات منها المستثمرين، والمحليلين والمقرضين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

4 – فرضية البحث:

يحاول البحث اختبار الفرضية الرئيسية الآتية:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركة اسيا سيل للاتصالات .
وتنبثق من هذه الفرضية فرضيتين فرعية:
الفرضية الفرعية الاولى: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تأثير اساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على القوائم والبيانات المحاسبية
الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها ادارة شركة اسيا سيل للاتصالات .

5- مجتمع وعينة البحث Society and research sample

تم اختيار (شركة اسيا سيل للاتصالات – العراق) مجتمعاً للبحث وفقاً لمقتضيات وطبيعة الوحدة الاقتصادية وتعاونها مع الباحثين، وقد تم اعتماد أسلوب المسح الشامل في استطلاع آراء المدراء في الوحدة الاقتصادية عينة البحث والبالغ عددهم (83) مستجيباً تضمن المدراء ورؤساء الأقسام ومدراء الوحدات والشعب ضمن المستويات الإدارية للهزم التنظيمي للشركة ومجموعة من المدققين الخارجيين.

ثانياً – دراسات سابقة previous studies

1.دراسة (Martin,2002) A case in earning quality

هدفت الدراسة إلى البحث في التغيرات الأخيرة في تعيين مدراء وأعضاء مجلس الإدارة، وتنقلاتهم في شركة (ZAR) الأمريكية نظراً للتدني الاقتصادي الكبير الذي يعاني منه الاقتصاد الأمريكي للاطلاع على وجهات النظر في الآليات والطرق المستخدمة لرفع مبلغ الدخل ، وعلى الرغم من أن هذه الشركة تعد من الشركات فائقة التكنولوجيا ولها مركز مهم جداً في السوق. وقد توصلت الدراسة إلى أن توجهات المدراء تركز على تحسين الوضع المالي للشركة من خلال استخدام جميع السياسات المحاسبية التي تسهم في إظهار وضع مالي مستقبلي أفضل، والذي ينعكس في صورة الأرباح على الرغم من عدم إدراكهم لخطورة استخدام هذه الأساليب.



2.دراسة (Trussel,2003): Assessing potential accounting manipulation characteristics charitable organization

هدفت الدراسة إلى تقييم عمليات التلاعب في حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى إلى تحسين صورتها المالية من أجل الحصول على تبرعات إضافية من خلال التلاعب في نسب الإنفاق، وتوصلت الدراسة بعد تحليل الخصائص المالية للمنظمات التي تمارس عمليات التلاعب إلى أنها منظمات كبيرة الحجم ونفقاتها عالية.

3.دراسة (Oliveras & Amat,2003): Ethics and creative accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain.

هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة في المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة في اسبانيا وقد توصلت الدراسة إلى أن للموجودات غير الملموسة أهمية كبيرة ومكانة استراتيجية في تقييم أداء المنشآت، وأن زيادة وتخفيض قيمة الموجودات غير الملموسة في القوائم المالية يجعلها أكثر ارتباطاً بواقع المنشأة.

4.دراسة (Shaw,2003): Corporate disclosure quality, earning smoothing and earnings timelines.

هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين تقديرات المحلل المالي لمستوى جودة الإفصاح العلاقة والتراكمات الاختيارية للأرباح، من جهة وعلاقة العائد مع الدخل من جهة أخرى. وقد توصلت الدراسة إلى أن غالبية أساليب التلاعب المستخدمة في الموجودات غير الملموسة للمنشآت تستهدف ترغيب المؤسسات المصرفية لمنح المنشآت قروضاً عند طلب ذلك.

5.دراسة (Roben,2004): Determinates of auditors attitudes toward creative accounting

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات، وأشارت أيضاً إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، وترتبط العوامل الداخلية بالنتائج المالية غير المتوقعة والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية، فضلاً عن ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المرتبط بتركز الصلاحيات بعدد محدد من الأفراد، أما العوامل الخارجية فترتبط بطبيعة ملكية الشركة.

6. دراسة (Al-Rawashdeh, 2021):

"The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان. ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام الاستبيان كأداة تقييم لهذه الدراسة. من أهم نتائج الدراسة أن عمليات إدارة الأرباح تشمل العديد من الوسائل والطرق التي تهدف إلى تحقيق اغراض محددة تخدم الإدارة. بالإضافة إلى ذلك، مارست البنوك التجارية إدارة الأرباح وعمليات المحاسبة الإبداعية إلى حد كبير خلال السنوات المالية التي تغطيها فترة الدراسة وأن الإدارة المصرفية ليست على دراية بالتأثيرات الناتجة عن عمليات ممارسة المحاسبة الاحتياطية وإدارة الأرباح على التقارير والقوائم



المالية مما يؤثر بشكل كبير على مصداقية البيانات المالية ويجعلها مضللة وتفقد جودتها وموضوعيتها ومصداقيتها. وبالتالي تؤثر على قرارات مستخدمي تلك البيانات. وقد توصلت الدراسة الى ضرورة تفعيل الدور الرقابي الحكومي وكذلك لجان التدقيق في البنوك للحد من ممارسة البنوك لإدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية بغرض تحقيق أفضل درجة من جودة المعلومات المحاسبية.

7. دراسة: (Al-Sammaraee & Al-shareeda, 2021)

"The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market"

هدفت هذه الدراسة لبيان ومعرفة مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المهنة المعترف بها دولياً (GAAP) للحفاظ على الثقة المكتسبة خلال العقود العديدة من الزمن والمكان الذي وصلت فيه هذه المهنة إلى اهتمام التدقيق الداخلي والخارجي، وبيان أثر الانهيار الاقتصادي للشركات في العالم سلبي على الثقة في المهنة ومبادئها ومعاييرها. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين بسبب قرارات مبنية على نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية وأهمية المصداقية في القوائم المالية وهذا لا يعني أن أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة، فالأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية في الشركات قيد الدراسة ذات أهمية كبيرة نسبياً في مصداقية البيانات المالية بالمعيار المستخدم للدراسة، وأوصت الدراسة بضرورة التعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إيجاد الحلول المناسبة، وضرورة تفعيل الوعي بالبعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة لما لها من الأثر الأكبر في إنتاج قوائم ذات مصداقية عالية تعود بالنفع المالي على الاقتصاد. بشكل عام وحول التطور النسبي للشركات واستمرارها، وضرورة تفعيل الصلاحيات الممنوحة لمراجعي الحسابات الخارجيين ووضع تشريعات تنظم عمل المحاسبة حتى يتمكنوا من ضبط عمليات الاحتيال والتلاعب وكشف الأخطاء.

المبحث الثاني – الجانب النظري

اولاً – مفهوم التدقيق الخارجي The concept of external audit

يعتبر المدققون الخارجيون مسؤولين عن مراجعة البيانات المالية للشركة وتبرير التأكيد العقلاني على تقديمها بشكل شرعي، والتي تخضع لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً علاوة على ذلك، يمثل البيان المركز المالي الفعلي للشركة ونتائج عملياتها. وبشكل عام يعد تقرير المدقق الأداة الرئيسية للاتصال بين مدقق حسابات الشركة ومساهميها. في العديد من البلدان يتم استخدام لغة موحدة في تقرير المدقق (Fung et al., 2019)، من حيث المحتوى، يتكون التقرير من معلومات الشركة المتعلقة بالبيانات المالية بما يتوافق مع إطار التقرير المالي (Li et al., 2018)، ومع ذلك فإن معيار تقرير المدقق غير المؤهل لا يسلط الضوء على المعلومات الحاسمة حول التدقيق مثل التعارضات التي تحتاج إلى مراجعة مكثفة والطرق التي يعرض بها التدقيق المشكلات (Coffee, 2019:540). عرف التدقيق الخارجي بأنه: "فحص دوري لدفاتر وسجلات الشركة من قبل طرف مستقل هو مدقق الحسابات للتأكد من صحة تلك الدفاتر والسجلات وأنها دقيقة ومتوافقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية، وتقديم رؤية حقيقية وعادلة للوضع المالي للمنشأة (Denyse, 2016)

وعرفه (Aras, 2019:222) بأنه عملية منظمة يقوم بها مدقق حسابات مختص ومستقل للتحقق من المعلومات والادعاءات المتعلقة بالأنشطة والأحداث المالية، والتوفيق بين نتائجها الاقتصادية والمعايير المحاسبية المعمول بها من خلال جمع وتقييم أدلة التدقيق.

ثانياً - مفهوم المحاسبة الإبداعية the concept of creative accounting

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي، وعرفت المحاسبة الإبداعية بأنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب



بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال (Amat&Blake, 2003, 1210)، أو هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Mulford&Comisky, 2002) ، تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليها البعض حدثاً نشأ في بداية الثمانينات خلال فترة الركود في تلك الفترة، فقد تعرضت الشركات لصعوبات وضغوطات بالإنتاج دفعها للبحث عن توليد أرباح بأي نوع من الأنواع حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، فقد رأت بعض الشركات في حال لا تستطيع تحقيق تلك الأرباح فأنها من الممكن أن تبتدعها (Aras, 2019, 222). وعرفت أيضاً بأنها عملية تحويل المعلومات المالية من ماهي عليه في الواقع إلى ما تريده الشركة من خلال استخدام الفوائد (الثغرات) في القواعد الحالية أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد، من أجل تقديم صورة العمل عكس ما هو عليه (Aqeel et al., 2020)

ثالثاً- دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ومن أهم هذه الدوافع ما يلي: (Mulford & Comiskey, 2002: 2-8)

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي ان لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الوحدة الاقتصادية أمام منافسيها
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية للمنشآت يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الوحدات الاقتصادية في الأسواق المالية.
3. زيادة الاقتراض من المصارف: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
4. غايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض منشآت الأعمال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
5. تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
6. غايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) والتي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

رابعاً- أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: فيما يلي أهم آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

القوائم المالية: Financial Statements

ان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حدد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية والتي تعد جزء من عملية الإبلاغ المالي وتشمل كل من قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة التغير في حق الملكية، فضلاً عن الايضاحات أو الملاحظات. وفيما يلي بيان لأهم تلك القوائم: (Claudia-Elena & Lucia, 2020: 2)



أولاً: قائمة الدخل Income Statement: يمثل كشف الدخل الإيرادات والمصروفات لفترة زمنية، وبناءً على مفهوم المقابلة يتم مقابلة الإيرادات المتحققة خلال فترة معينة مع المصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات، ويطلق على الفائض عندما تكون الإيرادات أكبر من المصروفات بالأرباح أو صافي الدخل الذي يمثل صافي الربح المتحقق عن الفترة، أما إذا تجاوزت المصروفات أي إذا كانت أكبر الإيرادات، فإن الزيادة تمثل صافي خسارة، وان صافي الدخل للفترة يؤدي إلى زيادة حق الملكية (رأس المال)، فيما تؤدي الخسارة إلى تخفيض حق الملكية للفترة المالية. (Warren, et al, 2013:15)

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: يتم التلاعب بمبلغ صافي الدخل من خلال النفاذ الاتية: (Schilit, 2002: 24- 25)

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها
2. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتعوير السياسات المحاسبية إضافة إلى استهلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، وال فشل في تسجيل الموجودات التالفة، وتخفيض خدمات الموجودات.
4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.
5. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية. استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل

أولاً: تسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، استناداً لهذه الطريقة هناك ستة أساليب للمحاسبة الإبداعية وهي: (Howard, 2002: 63-70)

الأسلوب الأول: تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد بل سيتم تقديمها في المستقبل.

الأسلوب الثاني: تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء

الأسلوب الثالث: تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع.

الأسلوب الرابع: البيع لجهة قريبة ضمن مجموعة المنشأة أو شركائها الاستراتيجيين

الأسلوب الخامس: إعطاء الزبون جزءاً من القيمة على شكل مقياض

الأسلوب السادس: تجمع الإيرادات حيث تقوم بعض الشركات بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية.

ثانياً: تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة تسجيل إيراد مزيف هناك خمسة أساليب للمحاسبة الإبداعية وهي: (Howard, 2002: 84,96)



الأسلوب الأول: تسجيل مبيعات ليست لها قيمة اقتصادية.

الأسلوب الثاني: تسجيل النقد المتسلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات

الأسلوب الثالث: تسجيل الدخل لاستثماري باعتباره إيرادات.

الأسلوب الرابع: تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات

الأسلوب الخامس: الإقرار بإيرادات غير حقيقية قبل عملية اندماج الشركات.

ثالثا: زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة ويم من خلال الاساليب الاتية.

الأسلوب الاول: زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الموجودات بسعر عالي مسجل لديها بسعر منخفض

الأسلوب الثاني: تضمين عائدات الاستثمارات واعتبارها إيرادات

الأسلوب الثالث: تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضًا للمصاريف التشغيلية

الأسلوب الرابع: ابتداء دخل من خلال اعادة تصنيف حسابات الميزانية

رابعا: نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة ويتم من خلال الاساليب الاتية:
(Howard, 2002: 113-123)، (Mulford & Concikry, 2002, 174-176)

الأسلوب الأول: رسملة التكاليف التشغيلية العادية

الأسلوب الثاني: تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة

الأسلوب الثالث: احتساب الاندثار بشكل بطئ

الأسلوب الرابع: الإخفاق في تسجيل أو شطب الموجودات التالفة

الأسلوب الخامس: تخفيض مخصصات الموجودات

خامسا: الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات ويتم من خلال الاساليب الاتية:
(Howard, 2002: 137-149)، (Mulford & Concikry, 2002, 199)

الاسلوب الاول: الإخفاق في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات عند وجود التزامات على الشركة

الأسلوب الثاني: تخفيض للالتزامات من خلال تغير الافتراضات المحاسبية وسياسات تقدير بعض الحسابات

الأسلوب الثالث: تحرير ادخارات وتحويلها إلى دخل

الأسلوب الرابع: اختلاق خصومات وهمية

الأسلوب الخامس: تسجيل الإيراد عند تسلم النقد مع بقاء الالتزامات المستقبلية

سادسا - نقل الايرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة ويتم من خلال الاساليب الاتية (Howard,)
2002: 148-153

الأسلوب الأول: انشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة



الأسلوب الثاني: امتلاك إيرادات قبل إتمام عملية الدمج

سابعاً – نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة ويتم من خلال الاساليب الاتية :

الأسلوب الأول : القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة

الأسلوب الثاني : الشطب غير الملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب من عمليات الدمج

الاسلوب الثالث : تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل اتمام عملية الدمج

الأسلوب الرابع : تسريع عملية تسجيل النفقات الاختيارية في الفترة الجارية

ثانياً: قائمة المركز المالي **Balance Sheet**: حيث تظهر هذه القائمة المركز المالي أي الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين فقط الا وهو تاريخ اعدادها ومن المتعارف عليه تتكون القائمة من ثلاثة أقسام رئيسية هي الأصول أي موارد الوحدة الاقتصادية، والخصوم أو الالتزامات المترتبة عليها، وحق الملكية. (Kieso et al., 2015: 214)

عناصر القوائم المالية Elements of Financial Statements

ان القوائم المالية تمثل الآثار المالية للمعاملات والأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية ويتم جمعها في عناصر واسعة وفق خصائصها الاقتصادية حيث تشمل القوائم المالية مجموعة من العناصر تشمل: - (Elliott,2018:171)، (Robinson,2020:920)

1. **الأصول Assets**: - وتشمل الأصول جميع ما تمتلكه الوحدة كالمخزون والمعدات، وتمثل موارد اقتصادية ويتوقع الحصول عليها مستقبلاً، وتم الحصول عليها نتيجة أحداث سابقة ومن المتوقع تدفق فوائدها الاقتصادية في المستقبل.
2. **المطلوبات (الالتزامات) Liabilities (Obligations)**: - وتمثل الموارد الاقتصادية التي يتوقع التضحية بها في المستقبل ويمكن تسويتها من خلال تحويل أصول أو تقديم خدمة لوحدة اقتصادية أخرى نتيجة لأحداث ماضية. وذلك نتيجة التزام الوحدة الاقتصادية في الوقت الحالي.
3. **حق الملكية Owners' rights**: - ويمثل المتبقي من الأصول بعد خصم جميع الالتزامات من الأصول التي تخصها.
4. **الإيرادات Revenues**: وتمثل التدفقات الداخلة والناجمة عن نقص التزاماتها أو زيادة أصولها أو الاثنين معاً، وتنشأ عن تقديم الخدمات أو أية أنشطة تهدف الى تحقيق إيراد للوحدة الاقتصادية خلال دورة انتاج السلع أو بيعها .
5. **المصروفات Expenses**: وتنشأ خلال دورة انتاج السلع أو بيعها أو تقديم الخدمات أو أية أنشطة تهدف الى تحقيق إيراد للوحدة الاقتصادية وتشير الى تدفقات خارجة للوحدة الاقتصادية تنتج عن زيادة في التزاماتها أو نقص في أصولها أو الاثنين معاً.
6. **المكاسب Gains**: تمثل زيادة حاصلة في حق الملكية تنتج عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أي أحداث للوحدة الاقتصادية، ويستثنى من ذلك زيادة مساهمة المالكين.
7. **الخسائر Losses**: تمثل انخفاض يحصل في حق الملكية ويكون ناتج عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أي أحداث أو ظرف آخر بالنسبة للوحدة الاقتصادية، ويستثنى من ذلك مقداراً لانخفاض الناتج عن توزيعات المالكين.
8. **استثمارات الملاك Owner's Investments**: تؤدي هذه الاستثمارات الى زيادة في حق الملكية وتظهر ضمن قائمة المركز المالي في بند رأس مال المالكين، وتشمل الأصول التي يضعها المالكين كاستثمارات.
9. **توزيعات المالكين Owners' distributions**: وتعني مقدار الانخفاض في صافي الأصول تؤدي الى خفض حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية، وتنتج عن تحويل أصول أو منتج أو خدمة أو الالتزام بخصوم تجاه المالكين.



10. **الدخل الشامل Comprehensive Income** : - ويمثل تغير في حق الملكية خلال فترة معينة وذلك نتيجة لأحداث أو ظروف ومن مصادر لا ترتبط بالمالكين
- أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالية وتتمثل بما يأتي:
 - الموجودات غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة.
 - الموجودات الثابتة: حيث لا يتم 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
 - الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية
 - النقدية: حيث لا يتم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة
 - الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعسرة
 - الاستثمارات طويلة الأجل: وتتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل
 - الموجودات الطارئة: التأكد من حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققه
 - المطلوبات المتداولة: وتتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة
 - المطلوبات طويلة الأجل: حيث تقوم إدارات المنشأة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية
 - حقوق المساهمين: تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.
- ثالثاً: قائمة التدفق النقدي Cash Flow Statement** : حيث توضح هذه القائمة التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة زمنية محددة في نفس الفترة المعتمدة في اعداد كشف الدخل ، وتتألف قائمة التدفق النقدي من ثلاثة أجزاء: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، والتدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية، والتدفق النقدي من الأنشطة التمويلية، وتساعد معلومات التدفق النقدي كل من المستثمرين والدائنين على تقييم امكانية الوحدة الاقتصادية وقدرتها على توليد التدفق النقدي وكذلك تقييم قدرتها على الايفاء بالتزامات المترتبة عليها وعملية توزيع الأرباح، وايضاح أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التغير في النقد للفترة. (Englard,2017:156)
- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:**
- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او تمويلية.
 - تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية
 - إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً فتقوم ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة من دفع الضرائب
- رابعاً: قائمة التغير في حقوق الملكية Statement of Changes in Owner's Equity**: تفصح هذه القائمة عن التغييرات في حساب حقوق الملكية لكل مساهم في إجمالي حقوق المساهمين، إذ تتكون حقوق الملكية عموماً من رأس المال المساهم (الأسهم العادية والأسهم الممتازة والعلاوة المدفوعة في رأس المال)، والأرباح المحتجزة ، والأرصدة المتراكمة في الدخل الشامل، وتوضح قائمة التغيير في حقوق الملكية لكل حملة الأسهم وفي إجمالي حقوق المساهمين للفترة ، ويتعين على الوحدة الاقتصادية أن تقدم قائمة التغير في حق الملكية والتي من خلالها يتم الإفصاح عن. (Kieso et al.,2015: 184)
- أ. الاسهم (إصدارات الأسهم) وتوزيعات (أرباح الأسهم) على المالكين.



ب. تسوية القيمة الدفترية من بداية الفترة إلى نهايتها لكل عناصر حق الملكية.
دور المدقق الخارجي في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها: حدد معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية، ومن أهم هذه الاعتبارات الآتي: (مجلس معايير التدقيق، 279-2007:274)

1. يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
 2. إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر.

3. إن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمان معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو خطأ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

4. إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ وذلك لأن الغش قد يتضمن خطة متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمدقق.

5. إن المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالباً ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.
 6. يجب على المدقق أن يحصل على تأكيدات من الإدارة بأنها: -

أ. تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش.
 ب. أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات المالية ربما تكون محرفة مادياً كنتيجة للغش.

ت. أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة تم إيصالها بواسطة الموظفين الرئيسيين، والمحللين، والمنظمين أو آخرين

ث. أفصحت للمدقق عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين يؤدون أدوار هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.

7. إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل، على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية، إذ أنه في بعض البلدان على المدقق العامل في مؤسسة مالية واجب قانوني بالتقرير بحدوث غش إلى السلطات المشرفة.

8. إذا استنتج المدقق أنه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن غش أو الاشتباه بوجود غش أو الاشتباه بوجود غش، فإنه يجب على المدقق: -

- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية

- أن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء العملية. وفي حال انسحاب المدقق يجب: *

* مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له لانسحاب من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة.

* النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك

9. يجب على المدقق أن يوثق فهمه للشركة وليبيتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات



المبحث الثالث / الجانب التطبيقي للبحث

يتعلق هذا المبحث بالجانب التطبيقي للبحث إذ يتمحور حول ثلاث جوانب أساسية، الجانب الأول يتعلق فحص أداة قياس البحث واختبارها في حين تعلق الجانب الثاني بالوصف الاحصائي لمتغيرات وأبعاد البحث، واهتم الجانب الثالث باختبار الفرضيات الخاصة بالبحث وكما يلي:

تحليل الاسئلة الديموغرافية.

أولاً: -عرض نتائج توزيع الاستبانة

جدول (1) نتائج توزيع الاستبانة

ت	المتغيرات	الفئة المستهدفة	التكرار	النسبة المئوية
1	النوع الاجتماعي	اناث	30	%36
		ذكور	53	%64
	المجموع		83	%100
2	العمر	أقل من 30 سنة	4	%5
		30 - 39	12	%14
		40 - 49	35	%42
		50 - 59	24	%29
		60 فأكثر	8	%10
	المجموع		83	%100
3	المؤهل العلمي	دكتوراه	1	%1
		ماجستير	1	%1
		دبلوم عالي	8	%10
		بكالوريوس	58	%70
		دبلوم	15	%18
	المجموع		83	%100
4	التخصص الاكاديمي	محاسبة	33	%40
		ادارة	12	%14
		تكنولوجيا معلومات	15	%18
		هندسة	11	%13
		اقتصاد	8	%10
		انسانية	4	%5
	المجموع		83	%100
5	الخدمة الوظيفية	أقل من 5 سنوات	3	%4
		5 - 9	13	%16
		10 - 14	11	%13
		15 - 19	25	%30
		20 فأكثر	31	%37
	المجموع		83	%100
6	المنصب الوظيفي	مدير	8	%10
		رئيس قسم	15	%18
		مسؤول وحدة	30	%36
		مسؤول شعبة	10	%12
		مدقق خارجي	20	%24
	المجموع		83	%100



التحليل الاحصائي : في الجانب التطبيقي للبحث تم الاعتماد على استمارة استبيان تم تصميمها لغرض اختبار فرضيات البحث، وقد تكونت هذه الاستمارة من محورين رئيسيين، وقد شمل الاستبيان 32 سؤالاً تقيس بمجموعها دور المدقق في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية لشركة اسيا سيل للاتصالات ويتكون كل محور من ستة عشر فقرة

وقد استعمل للتعبير عن جمل الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق تماماً وبين خمس نقاط بمضمون اتفق تماماً. كما تم التأكد من ثبات المقياس من خلال قياس معاملات كرونباخ الفا، وكذلك بطريقة التجزئة النصفية split-half reliability وبالاستعانة ببرنامج spss كانت النتائج كالآتي:-

جدول رقم (2) معاملات كرونباخ الفا و التجزئة النصفية split-half reliability لاختبار ثبات المقياس

المحاور	كرونباخ الفا	التجزئة النصفية باستخدام معامل or Guttman Spearman-Brown
المحور الاول مدى تأثير اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على القوائم والبيانات المحاسبية	%85,0	%73,3
المحور الثاني مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة الشركة	%92,4	%91,5
الاجمالي	%88,7	%82,4

ويبين الجدول اعلاه ارتفاع معاملات الثبات لجميع ابعاد الاستبانة وان معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن 70% كما وتم قياس الاتساق الداخلي بين كل بعد من محاور الاستبيان والاسئلة المكونة له باستخدام معامل الارتباط بيرسون وكانت النتائج وفق برنامج spss كالآتي:

جدول رقم (3) الاتساق الداخلي لفقرات المقياس للمحور الاول

Correlations																Pearson Correlation	di m
q16	q15	q14	q13	q12	q11	q10	q9	q8	q7	q6	q5	q4	q3	q2	q1		
.602**	.456**	.634**	.572**	.453**	.598**	.688**	.666**	.622**	.544**	.559**	.529**	.564**	.427**	.415**	.474**		
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).
 **. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت أصغر من 0.05.

جدول رقم (4) الاتساق الداخلي لفقرات المقياس للمحور الثاني

Correlations



q16	q15	q14	q13	q12	q11	q10	q9	q8	q7	q6	q5	q4	q3	q2	q1	Pearson Correlation	Dim
0.713**	0.812**	0.729**	0.602**	0.674**	0.616**	0.657**	0.710**	0.625**	0.685**	0.744**	0.720**	0.662**	0.720**	0.592**	0.643**		
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).																	
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).																	

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع معاملات الارتباط بين المحور والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم Sig. (2-tailed) كانت اصغر من 0.05.

وبعد التحقق من صلاحية المقياس تم توزيعه على عينة مكونة من 83 فرد من (المدرّاء، رئيس قسم، مسؤول وحدة، مسؤول شعبة والمدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية) وكانت نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لاستجابة افراد عينة الاستبيان كالآتي: -

المحور الاول: مدى تأثير اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على القوائم والبيانات المحاسبية

جدول رقم (5) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الاول

الاسئلة	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		وسط حسابي	انحراف معياري	اهمية نسبية	معامل اختلاف
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار				
س1	35%	29	51%	42	12%	10	1%	1	1%	1	4.17	0.78	0.83	0.19
س2	24%	20	46%	38	28%	23	2%	2	2%	2	3.92	0.78	0.78	0.20
س3	34%	28	54%	45	11%	9	1%	1	1%	1	4.20	0.68	0.84	0.16
س4	23%	19	53%	44	20%	16	2%	2	2%	2	3.95	0.80	0.79	0.20
س5	18%	15	59%	49	22%	18	1%	1	1%	1	3.94	0.67	0.79	0.17
س6	24%	20	43%	36	31%	26	1%	1	1%	1	3.90	0.78	0.78	0.20
س7	23%	19	51%	42	24%	20	2%	2	2%	2	3.94	0.75	0.79	0.19
س8	30%	25	43%	36	23%	19	2%	2	2%	2	3.99	0.86	0.80	0.22
س9	20%	17	48%	40	25%	21	5%	4	5%	4	3.82	0.86	0.76	0.23
س10	29%	24	46%	38	20%	17	4%	3	4%	3	3.98	0.88	0.80	0.22
س11	22%	18	51%	42	21%	17	5%	4	5%	4	3.88	0.86	0.78	0.22
س12	19%	16	58%	48	22%	18	1%	1	1%	1	3.95	0.68	0.79	0.17
س13	24%	20	54%	45	17%	14	5%	4	5%	4	3.98	0.79	0.80	0.20
س14	23%	19	55%	46	16%	13	6%	5	6%	5	3.95	0.80	0.79	0.20
س15	19%	16	57%	47	18%	15	6%	5	6%	5	3.89	0.78	0.78	0.20
س16	28%	23	49%	41	19%	16	4%	3	4%	3	4.01	0.79	0.80	0.20
الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية ومعامل الاختلاف للمحور ككل														
											3.97	0.44	0.79	0.11

تبين ان الوسط الحسابي الموزون للمحور الاول هو 3.97 وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.44 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.11، وبلغت الأهمية النسبية لهذا المحور 79% وهذا يدل على تأثير اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على القوائم والبيانات المحاسبية.



وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وقد حققت الفقرة المتمثلة بالسؤال الثالث (اعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية) اعلى وسط حسابي في هذا المحور وكان بمقدار 4,20 وبأهمية نسبية 84% وبانحراف معياري 0.68 وبمعامل اختلاف بلغ 0.16 في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال التاسع (احتساب مصروف الاندثار بمعدلات غير المتعارف عليها) قد حققت أقل وسط حسابي في هذا البعد وكان بمقدار 3,82 وبأهمية نسبية 76% وبانحراف معياري 0.86 وبمعامل اختلاف بلغ 0.23

المحور الثاني: مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة الشركة

جدول رقم (6) استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات المحور الثاني

الاسئلة	اتفق تماما		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق تماما		وسط حسابي	انحراف معياري	اهمية نسبية	معامل اختلاف
	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار						
س1	27%	22	55%	46	14%	12	4%	3	0%	0	4.05	0.7491	0.81	0.19
س2	18%	15	55%	46	24%	20	2%	2	0%	0	3.89	0.7138	0.78	0.18
س3	20%	17	43%	36	25%	21	7%	6	4%	3	3.7	1.0055	0.74	0.27
س4	12%	10	48%	40	30%	25	7%	6	2%	2	3.6	0.8784	0.72	0.24
س5	14%	12	60%	50	14%	12	7%	6	2%	2	3.78	0.8855	0.76	0.23
س6	17%	14	47%	39	27%	22	7%	6	2%	2	3.69	0.922	0.74	0.25
س7	20%	17	53%	44	23%	19	2%	2	1%	1	3.89	0.8062	0.78	0.21
س8	19%	16	51%	42	27%	22	2%	2	1%	1	3.84	0.8133	0.77	0.21
س9	23%	19	53%	44	20%	17	2%	2	1%	1	3.94	0.8028	0.79	0.2
س10	27%	22	45%	37	23%	19	6%	5	0%	0	3.92	0.8603	0.78	0.22
س11	18%	15	61%	51	16%	13	5%	4	0%	0	3.93	0.7379	0.79	0.19
س12	23%	19	58%	48	14%	12	5%	4	0%	0	3.99	0.7579	0.8	0.19
س13	20%	17	51%	42	24%	20	4%	3	1%	1	3.86	0.8383	0.77	0.22
س14	20%	17	52%	43	20%	17	6%	5	1%	1	3.84	0.8726	0.77	0.23
س15	23%	19	52%	43	17%	14	4%	3	4%	3	3.88	0.9291	0.78	0.24
س16	23%	19	43%	36	28%	23	4%	3	2%	2	3.81	0.9181	0.76	0.24
الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية ومعامل الاختلاف للمحور ككل											3.85	0.5778	0.77	0.15

تبين ان الوسط الحسابي الموزون للمحور الثاني هو 3.85 وهو أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ 3 درجات، وبانحراف معياري منخفض جدا بلغ 0.5778 في حين بلغت درجة معامل الاختلاف 0.15، وبلغت الأهمية النسبية لهذا المحور 77% وهذا يدل على مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة الشركة

وعلى المستوى التفصيلي لهذا المحور يتضح ان جميع فقرات هذا المحور كانت اوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وقد حققت الفقرة المتمثلة بالسؤال الاول (يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام) اعلى وسط حسابي في هذا المحور وكان بمقدار 4,05 وبأهمية نسبية 81% وبانحراف معياري 0.7491 وبمعامل اختلاف بلغ 0.19 في حين ان الفقرة المتمثلة بالسؤال الرابع (يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد) قد حققت أقل وسط حسابي في هذا البعد وكان بمقدار 3,6 وبأهمية نسبية 72% وبانحراف معياري 0.8784 وبمعامل اختلاف بلغ 0.24 .

نتائج اختبار الفرضيات



ولغرض اختبار فرضيات البحث سيتم استخدام التحليل الاحصائي one sample T-test وتقوم فكرة هذا الاختبار في اكتشاف مدى وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة constant، اضافة الى امكانية تقدير مدة الثقة لمتوسط المجتمع، وسيتم اعتماد الوسط الحسابي الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي والبالغ 3 درجات كقيمة اختبارية Test Value لأجراء تحليل T-test، وبالاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على دور المدقق الخارجي في الحد من اساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركة اسيا سيل للاتصالات.

One-Sample Statistics					
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
83	3.9614	.41607	.04567		
Test Value = 3					
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
21.052	82	.000	.96145	.8706	1.0523

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 21.052 وهي أكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 82 (n-1) والبالغة 1.2912، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.04567 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك أفضل، ويبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 لذا يتم قبول فرضية البحث.

الفرضية الفرعية الاولى: - توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تأثير اساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على القوائم والبيانات المحاسبية

One-Sample Statistics					
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
83	3.9663	.43325	.04756		
Test Value = 3					
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
20.320	82	.000	.96632	.8717	1.0609

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 20.320 وهي أكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 82 (n-1) والبالغة 1.2912، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.04756 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك أفضل، ويبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 لذا يتم قبول فرضية البحث.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها ادارة شركة اسيا سيل للاتصالات



One-Sample Statistics					
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
83	3.8502	.57475	.06309		
Test Value = 3					
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
13.477	82	.000	.85020	.7247	.9757

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 13.477 وهي أكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 82 (n-1) والبالغة 1.2912، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.06309 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك أفضل، وبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي أقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 لذا يتم قبول فرضية البحث. (توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركة اسيا سيل للاتصالات).

المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات الاستنتاجات

1. تعتبر مهمة مدقق الحسابات هي اكتشاف الاخطاء المحاسبية وايضا اكتشاف التلاعب المتعمد للبيانات المحاسبية
2. ان الاهمية الكبرى للمحاسبة الابداعية لا ينحصر في البعد الفني لمهنة المحاسبة وانما يتجاوز الى البعد الاخلاقي وهو الاكثر اهمية
3. ان نتائج عينة البحث اكدت بان هناك تأثير لأساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية
4. اكدت نتائج البحث عن مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها الشركة عينة البحث

التوصيات

1. ضرورة تطوير القوانين والانظمة التي تنظم وتمكن المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية وبدون تأثير او ضغط من ادارة الشركة
2. على المدقق الخارجي ان ملم بجميع القوانين والتعليمات الصادرة من الهيئات المهنية ويقوم بتنفيذ عملية التدقيق على جميع عناصر ومكونات القوائم المالية للاحتياط من عمليات وممارسات واساليب المحاسبة الابداعية
3. اصدار التشريعات والقوانين الصارمة والحازمة والتي تتضمن العقوبات لاي حالة من حالات التلاعب والتحرير للحد من استخدام الاساليب المحاسبية الابداعية
4. ضرورة تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية لحمايتهم من تدخل ادارة الشركة

المصادر

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2007) اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة

References

1. Aras, F, H. (2019). "Creative Accounting and the Role of the Auditor in Verifying their Practices and Results", *Journal of Arts, Literature, Humanities and Social Sciences*, Vol 35, pp. 222- 237.



2. Amat, O. Gowthorpe. (2004 May), Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues. *Journal of Economic Literature Classification*, Vol(41), pp1210-1245
3. Aqeel, S, M. Aws, S, M. Nawfal, H, A. (2020). "The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice", *Russian Journal of Innovation Economics*,
4. Abdelwahab, A & Al-Rawashdeh, N. (2021). The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study), *Global Journal of Economics and Business*, Vol.10, No.2.
5. Al-Sammarræe A. & Al-shareeda, N. (2021). "The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market", *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences*, Vol.5, No.8.
7. Archeology and Heritage Law, 2002, Law No. (55), Iraqi Chronicle, No. 3957, 566-572
8. Coffee, J. C. (2019). Why do auditors fail? What might work? What won't?. *Accounting and Business Research*, 49(5), 540-561.
9. CLAUDIA-ELENA, G. I., & LUCIA, M. D. (2020). "SHORT INCURSION ON ANNUAL FINANCIAL REPORTS VERSUS INTERIM FINANCIAL REPORTS". *Ecoforum Journal*, 9(2).
10. Densye, U. (2016). "The Impact of External Audit on The Financial Management in Public Organizations: A Case Study of Rwanda Development Board", A thesis submitted to the Faculty of Economics and Management in partial fulfillment of therequirements for the award of the degree of Master of Science in accounting by the University of Rwanda
- Elliott, B. (2018). *Financial Accounting and Reporting* 11 edition.1.1
12. Fung, M. K., Cheng, L. T., & Leung, T. Y. (2019). The signalling cost of hiring a large auditor: evidence from the fee differential between large and small auditors. *International Journal of Monetary Economics and Finance*, 12(3), 196-211.
13. Kieso, Donald E., and Jerry J. Weygand, and Terry D. Warfield, (2015), "Intermediate Accounting – IFRS Edition", Second Edition, Copyright by John Wiley & Sons, Inc.
14. Li, H. A., Hay, D., & Lau, D. (2018). Assessing the impact of the new auditor's report. *David and Lau, David, Assessing the Impact of the New Auditor's Report (February 8, 2018)*
15. Martin, Himmy W. (2002 Nov). A case in Earning Quality", *Issue in Accounting Education*, Vol. 17, No. 4, pp:336-356
- Mulford, C. E. Comisky (2002), *The Financial Numbers Game*. John Wiley & Sons Inc16.



- 17.Oliveras, E; Amat, O. (2003). Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain. *Economics and Business*, working paper No.732 pp:225-249 online, Available in www.upf.edu
- 18.Rabin, CE, (2004). Determinates of Auditors Attitudes Towards Creative Accounting. University of the Witwaters, online Available: www.soa.wits.ac.za.
- 19.Robinson, T. R. (2020). **International financial statement analysis**. John Wiley & Sons.
- 20.Englard, Baruch. **Intermediate Accounting II**. McGraw-Hill, (2017).Schilit, Howard M. (2002), **Financial Shenanigans**. McGraw-Hill Professional. 21.
- 22.Shaw, K. (2003 Dec). Corporate Disclosure Quality, Earning Management and Earning Timelines. **Journal of Business Research**, Vol. 56.pp1026-1050
- 23.Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The financial Characteristic Charitable Organization with higher than expected program. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol.32, No.4.pp662- 68
- 24.IFAC- IPSASB (2006) : " Accounting for heritage assets under the accrual accounting basis of accounting", **consultation paper**, February, 2006.
- 25.IPASB, 2017, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, Volume 2, **IFAC Publications**

الملحق: استمارة الاستبانة

عنوان البحث

دور المدقق الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية – بحث تطبيقي في شركة اسيا سيل للاتصالات

يسعى البحث اختبار الفرضية الاتية :

توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على دور المدقق الخارجي في الحد من اساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركة اسيا سيل للاتصالات .
وتنتبثق من هذه الفرضية فرضيتين فرعية:

الفرضية الفرعية الاولى : توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تأثير اساليب وإجراءات

المحاسبة الابداعية على القوائم والبيانات المحاسبية

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة تأثير ذو دلالة معنوية على مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة شركة اسيا سيل للاتصالات

الاستبيان :

المحور الاول : مدى تأثير اساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية على القوائم والبيانات المحاسبية

ت	الفقرات	لا وافق بشدة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا وافق	لا وافق بشدة
1	احتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار.						
2	اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها الى اجمالي المدينين.						
3	اعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية .						
4	تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية						



					5	عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة
					6	اعتماد اسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بالعملة الاجنبية
					7	اعتماد اسعار السوق غير العادلة لتقييم محفظة الاوراق المالية
					8	تصنيف بنود محفظة الاوراق المالية بشكل يخالف للقواعد الواردة في المعايير الدولية
					9	احتساب مصروف الاندثار بمعدلات غير المتعارف عليها
					10	التلاعب بتصنيف الذمم القصير والطويلة الاجل
					12	تغيير طرق الاندثار دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عنها عن الاثر المتراكم للتغيير
					13	المبالغة في تقييم القيم العادلة للموجودات المالية
					14	احتساب اطفاء الموجودات غير الملموسة بما لا يتفق مع المعايير الدولية
					15	عدم ادراج الاقساط المستحقة من القروض
					16	التساهل في شروط الانتماء وشروط السداد وكفاية مخصص الديون
						الاجمالي

المحور الثاني : مدى تقييد المدققين الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية التي تمارسها ادارة الشركة

ت	الفقرات	او افق بشدة	او افق	محايد	لا او افق بشدة
1	يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام				
2	يتحقق مدقق الحسابات من شروط الانتماء كالمخضم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون المشكوك فيها.				
3	يتحقق مدقق الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الاسعار				
4	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.				
5	يتحقق مدقق الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالموجودات ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة				
6	يفحص المدقق رقم المدينين ليتم فصل الذمم المدينة لإطراق ذات صلة أو لشركات تابعة في بند منفصل في الميزانية				
7	يفحص المدقق عقود القروض ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن الالتزامات				
8	يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب سنوات سابقة ضمن الأرباح المحتجزة واستبعادها من كشف الدخل				
9	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار السوق لمحفظة الأوراق المالية				
10	يفصح مدقق الحسابات عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة.				
11	يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل				
12	يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل كما يتحقق من أثره في نسب الرفع المالي ويفحص اثر ذلك على نسب السيولة.				
13	يحتسب مدقق الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود غير العادية.				
14	يتحقق مدقق الحسابات من إدراج الأقساط المستحقة للقروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة كما يفحص أثرها على نسبة السيولة				
15	يتحقق مدقق الحسابات من سبب تغيير طريقة الاندثار والإفصاح عن الاثر المترتب والمتراكم للتغيير				
16	يتحقق مدقق الحسابات من احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة استناداً للمعدلات المتعارف عليها وإجراء التعديلات اللازمة.				
	الاجمالي				