

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

## أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة تطبيقية

أحمد أحمد حافظ صيام  
الباحث بقسم المحاسبة

إ.د/ياسر محمد السيد عبد العزيز  
عميد كلية التجارة جامعة دمياط

### الجزء الأول الإطار العام للبحث

#### أولاً: مشكلة الدراسة

تعمل اى شركة فى ظل مجموعة من القوى التى تؤثر عليها وتعتبر الادارة احد اهم هذه القوى التى تقوم بممارسة أنشطة مختلفة لتحقيق اهداف الشركة وتعتبر المسئولة عن العرض المحاييد للقوائم المالية وهى فى موقع يمكنها من السيطرة على نظام الرقابة الداخلية و اخفاء ممارسات المحاسبة الابداعية التى تقوم بها<sup>(1)</sup> يستخدم مصطلح المحاسبة الابداعية بشكل واسع للتعبير عن الممارسات التى يمكن أن تستخدمها الادارة لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمال المنشأة<sup>(2)</sup>، او بانها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.<sup>(3)</sup>

فمن خلال موقع الادارة وافتراض سعى الاطراف المتعددة الى تعظيم منافعها الخاصة ولو كان على حساب مصالح الاطراف الاخرى ومن خلال ما نتيجته المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما من حرية الادارة فى اختيار الطريقة المحاسبية من بين عدة بدائل ومتطلبات اساس الاستحقاق واستخدام احكام الادارة وتقديراتها فى العديد من نواحي تطبيق هذا الاساس فان الادارة قد تختار الطريقة المحاسبية والتسويات المحددة وفقا لاساس الاستحقاق بشكل نفعى بطريقة تعظم من منافعها ، ولقد ادت الفضائح المالية والمحاسبية للعديد من الشركات على مستوى العالم ومنها الشركات الامريكية الى الكثير من الأثار السلبية على اسعار الاسهم وعلى مناخ الاستثمار

العالمى وتساعدت مخاوف حملة الاسهم من حدوث المزيد من حالات التلاعب بالشركات خاصة ان التلاعب المحاسبى لهذه الشركات والتستر على خسائرها ادى الى زيادة وهمية فى قيمة اسهمها، ولقد أوضح تقرير اللجنة الداخلية لشركة انرون Inron أن أسباب انهيارها يرجع الى اتباع بعض الممارسات الاحتيالية للمحاسبة مثل الاحتفاظ ببعض اصولها والتزاماتها وخاصة الديون خارج الميزانية واطهارها واستخدام الادوات المالية المشتقة لغرض التحوط بالرغم من استخدامها بغرض المضاربة وذلك للتستر على الخسارة الناتجة عن قيامها ببعض الاستثمارات، كما قامت بالدخول فى عمليات عالية المخاطر وبعضها خارج نطاق الشركة والكثير منها كانت فاشلة بالاضافة الى الافصاح غير الملائم وعدم الشفافية فى تقاريرها السنوية<sup>٤</sup>، وبتحليل اسباب انهيار شركة ورلد كوم World come وجد انه يرجع الى ضعف النظام الرقابى والفساد المالى والذى لم يظهره تقرير المراجعة ولقد دفعت تلك التهديدات والفضائح المالية حكومات العديد من الدول المتقدمة للتدخل واتخاذ اجراءات تشريعية للمحافظة على مصالح المتعاملين فى البورصة كقانون Sarbanes Oxley(SOX) الصادر عن الكونجرس الامريكى فى ٢٠٠٢ والذى يهدف الى زيادة فعالية الرقابة الداخلية بهدف زيادة درجة الثقة والاعتماد على القوائم المالية للشركات على اعتبار ان اجراءات الرقابة هى الادوات التى تحكم نظام المعلومات المحاسبى فى عملية اعداد القوائم المالية<sup>(٥)</sup>

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية فى أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذى يحمي مصالح كافة الأطراف ذات الصلة بالمنظمة، حيث إنه يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التى يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات<sup>(٦)</sup> مما سبق يتضح اهمية الرقابة الداخلية الفعالة فى مد الادارة العليا بالمعلومات المناسبة الصحيحة وفى التوقيت المناسب عن المخاطر التى يمكن ان تواجهها الادارة بالاضافة الى اكتشاف الممارسات الاحتيالية والتطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة والحد من الفساد.

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صياح

وتعنى الرقابة الداخلية طبقاً للمعيار الدولي رقم ٣١٥ العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وفعالية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، عرفت لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها<sup>٧</sup>: "عملية متأثرة بكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة، ويتم تصميمها من أجل الحصول على تأكيد مناسب بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية ومصادقية البيانات المالية وبالإضافة إلى الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة، ومن ثم فتتمثل مشكلة البحث دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بصفة عامة، والممارسات السلبية بصفة خاصة.

### ثانياً: أهمية البحث

الأهمية العلمية: إظهار أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال المصرية. الأهمية العملية: تحديد الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية ودور الرقابة الداخلية في الحد من تلك الممارسات من خلال زيادة جودتها بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.

### ثالثاً: أهداف البحث

دراسة أثر زيادة جودة نظام الرقابة الداخلية بمكوناته المختلفة وفقاً لآخر الإصدارات المهنية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المصرية.

### رابعاً: الدراسات السابقة

استقراء الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين آليات الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية.

١- دراسة (Eaton And Tansey , 2004)<sup>(٨)</sup>

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صباه

تناولت الدراسة تطور دور نظم الرقابة الداخلية في الحد من الاحتيال، وذلك على عقاب ما تناوله قانون Sarbanes-Oxley فى عام ٢٠٠٢ من نواحي متعلقة بالمنشآت العامة، والاهتمام بنظم الرقابة الداخلية، واستهدفت الدراسة دور نظم الرقابة الداخلية فى تخطيط اعمال المراجعة، وتقييم المخاطر، بما يحقق فعالية اعمال المراجعة، والكشف عن الاحتيال.

وتوصلت هذه الدراسة الى انه فى حال عدم الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، فلا يمكن للمنشأة محل المراجعة الافصاح عن ذلك، ولكن دائما المنشأة تسعى الى اظهار الالتزام على عكس الواقع.

٢- دراسة (Orchard,2010)<sup>(٩)</sup>

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور نظم الرقابة الداخلية فى التحقق من الاحتيال فى القوائم المالية، وذلك عن طريق التلاعب فى ايرادات الاعلانات، وذلك بالتطبيق على قطاع النشر والصحف والمجلات، وتناولت هذه الدراسة دور التحديات والأزمات الاقتصادية فى التجاء هذا القطاع الى الاحتيال، لإظهار مركز مالى محدد يخدم مصلحة المنشأة، حيث ان الايرادات من اهم المناطق التى يمكن لمراجعى الحسابات أن يتحقق من خلالها عن وجود الاحتيال وذلك وفقاً للتحقق من شمولية وقوة نظام الرقابة الداخلية وذلك وقدمت هذه الدراسة قائمة تساعد مراجعى الحسابات فى التحقق من الاحتيال فى عنصر ايرادات الاعلانات، توصلت هذه الدراسة الى أن هذه القائمة سوف يكون لها أهمية كبيرة، كمؤشر لأغراض المقارنة، واستخدامها من قبل مراجعى الحسابات المستقلين لاجراء تقييم اولى للرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر المراجعة، فضلاً عن مديرى المنشأة للتحقق من مدى كفاية نظم الرقابة الداخلية واستخدامها كأحد المقاييس المرجعية للحكم على نشاط المنشأة.

٣- دراسة (صقور، رنا ٢٠١٤)<sup>(١٠)</sup>

هدفت الدراسة إلي التعرف علي ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات المساهمة، وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من

أثر تطوير مهجّل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صباه

تلك الممارسات، ولتحقيق الهدف من هذا البحث أتبع الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الإستنباطي، حيث قام بإعداد استبياننا من ١٦٠ نسخة تم توزيعها علي عيّنيتين من المهنيين، ومن الأكاديميين.

ولقد توصلت الدراسة إلي إجماع المهنيين والأكاديميين وبدرجات متقاربة علي وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤- دراسة (ربيع، أسماء عقاب ٢٠١٦):<sup>(١١)</sup>

هدفت الدراسة إلي بيان أثر مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك من خلال توظيف هذا النموذج في تصميم بيئة رقابية إيجابية تكون الأساس الفاعل في بناء رقابة داخلية فعالة ويضمن للشركات تحقيق أهدافها المختلفة، لما لهذا النموذج من أثر في تعزيز بيئة الرقابة الداخلية وإيجاد الفرص لإجراء التحسينات عن طريق وضع أنشطة رقابية تكون بمثابة آليات لمواجهة المخاطر التي تحد من قدرة الشركات علي تحقيق أهدافها.

ولقد توصلت الدراسة إلي اتجاه أفراد العينة من المراجعين الخارجيين إلي الموافقة علي وجود أثر لمكونات أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO في الحد من الاحتيال، وبمستوي مرتفع، إلا أن مستوي الموافقة لم تكن متساوية، وإن كانت جميعها بمستوي مرتفع، فقد أحتل تأثير البيئة الرقابية في الحد من الاحتيال المرتبة الأولى، في حين جاء تأثير تقييم المخاطر في الحد من الاحتيال بالمرتبة الأخيرة، وهذا يشير إلي أن المراجعين الخارجيين لديهم اتجاهات إيجابية نحو وجود تأثير لمكونات أنظمة الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO في الحد من الاحتيال.

٥- دراسة (الدغيم، فواز سعد ٢٠١٧)<sup>(١٢)</sup>

هدفت الدراسة إلي توضيح فعالية نظام الرقابة الداخلية في الحد من الغش والاحتيال في الشركات المساهمة العامة الكويتية.

ولقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظام الرقابة

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صباه

الداخلية والحد من الغش والاحتيايل في الشركات المساهمة العامة الكويتية، وذلك من خلال اقتراح أربع متغيرات مستقلة ومرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وهي: وجود هيكل تنظيمي وإداري كفؤ، توفر الكفاءة في الموارد البشرية، اعتماد معايير سليمة للأداء الوظيفي، وجودة نظام المعلومات المحاسبي المتبع.

٦- دراسة (المومني، سمير عبد الله أحمد ٢٠١٨):<sup>(١٣)</sup>

هدفت الدراسة الي تناول ثلاث محاور رئيسية وهي دور الرقابة الداخلية في منع الأخطاء وفي كشف الأخطاء وفي تصحيح الأخطاء.

ولقد توصلت الدراسة إلي أن هناك دورا معنويا ذو دلالة إحصائية في قدرة الرقابة الداخلية في وزارة الصحة الأردنية علي منع وكشف وتصحيح الأخطاء الرقابية التي يقع فيها الموظفون في مستشفيات إقليم الشمال. من خلال إستقراء الدراسات السابقة يتضح ما يلي.

أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي COSO النسخة المحدثة من الاطار المتكامل للرقابة الداخلية في عام ٢٠١٣ (إطار COSO لعام ٢٠١٣)، كانت النسخة الاصلية منه قد صدرت عام ١٩٩٢ ولاقت قبولا وبذلك اصبح إطار الرقابة الداخلية الاكثر استخداما على مستوى العالم، فلقد اعطيت كافة الشركات الامريكية المدرجة في البورصة والخاضعة لنص الفقرة ٤٠٤ من قانون ساربنز أوكسلي لعام ٢٠٠٢ الحق في اختيار إطار الرقابة الداخلية "المناسب" وقد اختارت معظم الشركات إطار COSO، إضافة الى ذلك، تبني مكتب المحاسبة العامة الامريكي GAO هذا الإطار وجعله جزءا من كتاب (Green Book) الذي أصدره كدليل إرشادي عن الرقابة الداخلية، وتبني اللجنة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساي) إطار COSO للرقابة الداخلية، وذلك عام ٢٠٠١. وأصدر مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات المساهمة PCAOB لمعيار AS 5 بعنوان "An Audit of

Internal Control Over Financial Reporting that Is Integrated with an Audit of Financial Statements" وقد أشار المعيار إلى إطار لجنة

أثر تطوير مهكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

COSO عند قيام المراجعين بمراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية و عند قيام الإدارة بتقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وقد طلبت الهند مؤخرا من كافة الشركات المدرجة الخاضعة لقانون الشركات أن تقدم تقارير حول الرقابة الداخلية لديها ويناقش جزء من هذه المتطلبات الاستعانة بإطار الرقابة الداخلية ويخص بالذكر إطار COSO لعام ٢٠١٣.

تتمثل الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية في تلاشي المعايير الأخلاقية، و تقديم قوائم مالية مضللة، وتخفيض قيمة الشركة، وإخفاء المشاكل التشغيلية، ومن ثم فقدان الثقة في القوائم المالية، واحتمال تعرض الشركة لعقوبات اقتصادية.

تعتبر الدراسة الحالية من الدراسات الأولى في حدود علم الباحث التي تناولت موضوع أثر زيادة مستوى جودة الرقابة الداخلية في الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي استخدمت إطار COSO 1992 قبل التعديل حيث اعتمدت الدراسة الحالية على الإطار المتكامل للجنة المنظمات الراعية 2013 COSO الذي يعتمد على سبعة عشر مبدأ تمثل المبادئ الرئيسية للرقابة الداخلية.

### سادساً:فروض الدراسة

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة سيقوم الباحث بإختبار الفروض التالية.

لا تطبق الشركات المصرية ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لا توجد أثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المصرية.

لا يوجد تأثير للمبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

### ثامناً:منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة سيعتمد الباحث على:

أولاً: المنهج الاستنباطي وذلك بهدف دراسة وتحليل الدراسات التي تناولت وجود

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

ممارسات للمحاسبة الإبداعية في الشركات المصرية ودور زيادة جودة الرقابة الداخلية في الحد من تلك الممارسات وسيعتمد الباحث فيها على المراجع والدوريات العربية والأجنبية بالإضافة إلى الدراسات المهنية والمعايير والتشريعات الدولية التي تناولت موضوع البحث وذلك لجمع البيانات اللازمة لإتمام الدراسة.

ثانياً: المنهج الاستقرائي ويتمثل في إجراء دراسة تطبيقية لاختبار الفرض الأول للبحث والدراسة الميدانية لاختبار باقى الفروض.

### تاسعاً: خطة الدراسة

الجزء الأول: الإطار العام للبحث

الجزء الثانى: عناصر هيكل الرقابة الداخلية.

الجزء الثالث: دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجزء الرابع: الدراسة التطبيقية.

### الجزء الثانى: عناصر هيكل الرقابة الداخلية

في عام ٢٠١٣ صدر اطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية الجديد و دخل حيز التنفيذ بداية من 23 ديسمبر ٢٠١٤ والذي يحتوى على مجموعة من التغيرات و التحديثات في الاطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة ( COSO ) في عام ١٩٩٢<sup>(١٤)</sup>.

يتألف إطار عمل COSO لعام ٢٠١٣ من خمس عناصر رئيسية للرقابة الداخلية ويمكن استخدام اطار COSO للمؤسسة كاملة أو أي جزء منها (قسم أو شركة تابعة أو وحدة تشغيل أو نشاط أو غيرها) عند تطبيق إطار الرقابة الداخلية عليها، كما أن استخدام تعريف الرقابة الداخلية بوصفة نطاقاً للتقييم قد يتطلب تحقيق الأهداف الثلاثة للرقابة الداخلية أو أي دمج بينهما: العمليات التشغيلية وإعداد التقارير (المحددة بوصفها أي مجموعة من التقارير الداخلية أو الخارجية أو المالية أو غير المالية) والامتثال، وبذلك يكون إطار الرقابة الداخلية قد تمت هيكلته وتنظيمه بوضوح



ومرونة وتم تعريف المكونات الخمسة لإطار عمل COSO ٢٠١٣ كما يلي.

### ١ - بيئة الرقابة **The Control Environment**

تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس لممارسة الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، حيث يشكل مجلس الإدارة والإدارة العليا انطبعا فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية بما فيها تحديد المعايير المتوقعة لإنجاز العمل في المستويات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية. وتعتبر بيئة الرقابة هي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية.

### ٢ - تقييم المخاطر **Risk Assessment**

يجب ان تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءا من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المراجع علي الرغم من الارتباط الوثيق بينهما، حيث ان الادارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الاخطاء والمخالفات بينما يقوم المراجع بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الاثبات المطلوب في عملية المراجعة. ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المنشأة وتحدد الادارة الاهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال مع وضوح كافي لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الاهداف، وتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة النظر في تأثير التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج أعمالها.

توفر أنظمة الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بان أهداف الوحدة الاقتصادية سيتم إنجازها.

ويستنتج الباحث مما سبق ان الهدف من عملية تقييم المخاطر يختلف حسب الجهة التي تقوم بعملية التقييم فالإدارة العليا تسعى الي تقييم المخاطر بهدف تحليلها والتعرف على احتمالية حدوثها من اجل اتخاذ الإجراءات التي من شأنها تخفيضها بينما يكون الهدف الذي يسعى مراقب الحسابات الي تحقيقه من تقييم المخاطر هو تحديد مستواها

بمساعده في تحديد مدي وطبيعة أدلة الاثبات المطلوبة في عملية المراجعة.

### ٣- أنشطة الرقابة Control Activities

ويطلق عليها إجراءات الرقابة وتمثل أنشطة الرقابة السياسات والاجراءات التي تحدها الادارة لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تعيق تحقيق أهدافها. ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المنشأة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية، ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية أو الية مثل التراخيص والموافقات والتحقق والتسويات وأداء الأعمال، والفصل بين الواجبات يبنى عادة في اختيار وتطوير أنشطة المراقبة، وحيث إن الفصل بين الواجبات ليس عمليا فإن الادارة تعمل على اختيار وتطوير بدائل لأنشطة المراقبة.

### ٤- الاتصالات والمعلومات Information and Communication

يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود انظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل نشاطات الوحدة الاقتصادية، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من ان كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب ان يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسرى من خلال المنشأة عبر مكوناتها وهيكلها، وان تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة الى المستويات الاعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الاطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف المنشأة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الاجراء اللازم وفي الوقت المناسب.

### ٥- المتابعة Monitoring:

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقييم المستمر أو التقييم المنفصل أو مزيج من الاثنين معا لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الادارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف

أثر تطوير مهكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية العكسية من العاملين، وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير. وتعتبر بيئة الرقابة مظلة للمكونات الأخرى، ومن غير وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن المكونات الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها. ومما سبق يعتبر إطار COSO للرقابة الداخلية إطارا فعالا في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية والتقريبية والالتزام وبالتالي تحسين الكفاءة والفعالية والأداء والاستغلال الأمثل للموارد وتوثيق جميع العمليات التشغيلية بتقارير ترفع للإدارة العليا، وتشجيع الوحدة الاقتصادية على الالتزام بالقوانين والانظمة الموضوعية. وفي عام ٢٠١٣ تم تطوير إطار COSO للرقابة الداخلية الذي يحتوي على المبادئ نفسها المطبقة في إطار عام ١٩٩٢، والذي يقدم تفسيراً أكثر وضوحاً من مكونات الرقابة الداخلية حيث أن الشركات تتطلب إطاراً جديداً لتقييم ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً ويحتوي الإطار على ١٧ مبدأً وتعتبر هذه المبادئ اعتبارات هامة في تقييم الوحدات الاقتصادية لتصميم وتشغيل فعالية الضوابط وتحسين وتحديد الفرص المتاحة لإدارة المنهجية التنظيمية والتشغيلية

أثر تطوير مهجّل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

## ويوضح الشكل التالي (١-٣) الخمسة مكونات الأساسية لإطار COSO للرقابة الداخلية والسبعة عشر مبدأ المرتبطة بها:

### البيئة الرقابية

- إبداء الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- ممارسة مسؤولية الإشراف.
- إنشاء الهيكل والسلطة والمسئولية
- إبداء الإلتزام بالكفاءة.
- تعزيز المساءلة.

### تقييم المخاطر

- تحديد أهداف مناسبة.
- تحديد وتحليل المخاطر.
- تقييم خطر الإحتيال.
- تحديد وتحليل المتغيرات الجوهرية.

### أنشطة الرقابة

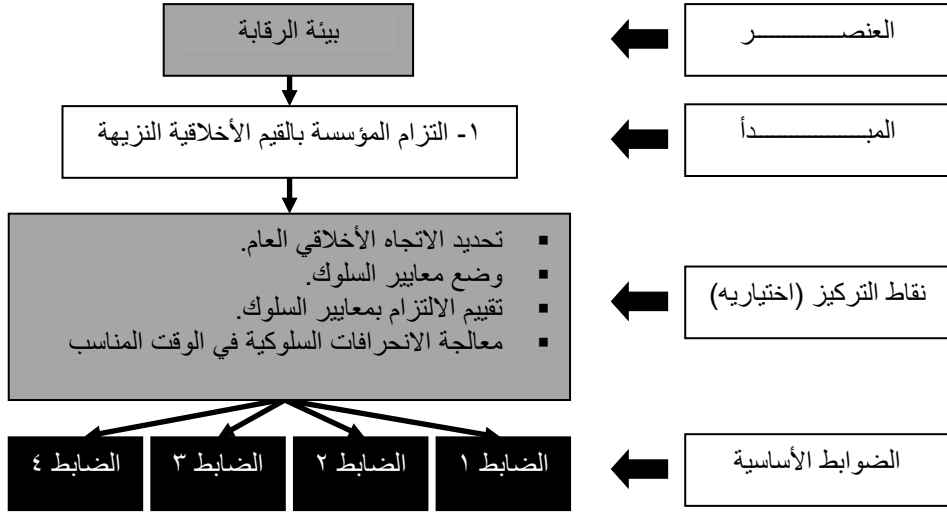
- إختيار وتطوير أنشطة الرقابة.
- إختيار وتطوير أنشطة الرقابة علي تكنولوجيا المعلومات.
- نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة.

### المعلومات والإتصالات

- استخدام معلومات ملائمة (ذات صلة)
- بيئة الإتصالات الداخلية.
- بيئة الإتصالات الخارجية.

### المراقبة

- إجراء تقييمات مستمرة و/أو منفصلة.
- تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها.



**ويستنتج الباحث** ان إطار عمل COSO لعام ٢٠١٣ مناسب للتطبيق على كافة الشركات من خلال إمكانية تعديله وتكييفه وفقا لنوع المؤسسة بغض النظر عن حجمها أو نضجها أو مجالها أو موقعها أو نوعها (شركة قطاع خاص أو عام أو غيرها)، ويجوز تطبيق إطار COSO في بعض الحالات الشركات الصغيرة باستخدام ما يقل عن ١٠٠ ضابط أساسي، في منطقة الشرق الأوسط، تستخدم الشركات التي لها رؤية مستقبلية بالفعل إطار العمل، كما يستعين به المراجعون الداخليون للتوعية بأفضل الممارسات الخاصة بالرقابة الداخلية.

الجزء الثالث: دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عرف (Mulford et al, 2002) المحاسبة الإبداعية علي أنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"<sup>(١٥)</sup>

و عرفها Oliver as & Amat بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.<sup>(١٦)</sup> و عرفها (يوسف ، و إبراهيم، ٢٠١٦) "مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الإستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه"<sup>(١٧)</sup>

من التعاريف السابقة يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي:

المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة.

المحاسبة الإبداعية تعمل علي إظهار القوائم المالية وفقاً لما يرغب به القائمون علي إعداد هذه القوائم.

ممارساتها تتم إما في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها أو تتم خروجاً عنها.

المحاسبة الإبداعية تشمل استخدام بدائل السياسات المحاسبية والتقديرية المحاسبية، والأساليب غير المحاسبية من أجل تجميل صورة القوائم المالية.

لها أثار سلبية علي أرقام بنود القوائم المالية، ومن ثم علي تقويم الأداء المالي للشركات، وتضليل مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم.

ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

### طرق القيام بالممارسات الإبداعية للمحاسبة:

يمكن تحديد أهم طرق القيام بالممارسات الإبداعية للمحاسبة فيما يلي:

١ - حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية.

- ٢- التلاعب في التقديرات المحاسبية.
  - ٣- العمليات المصطنعة أو الوهمية.
  - ٤- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية.
  - ٥- عدم كفاية الإفصاح.
  - ٦- التوريق: ويقصد به تحويل القروض أو أدوات الديون غير السائلة إلى أوراق مالية سائلة (سندات وأسهم) قابلة للتداول في أسواق المال.<sup>(١٨)</sup>
  - ٧- التأجير التمويلي تصنيف عقود الإيجار التمويلي لتصبح عقودا تشغيلية، وبذلك تتمكن من وضع هذا النشاط خارج الميزانية.<sup>(١٩)</sup>
- الجزء الثالث دور جودة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم دراسة أثر جودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة أثر العناصر الخمسة لإطار COSO في الحد من تلك الممارسات وذلك كما يلي:

#### ١- بيئة الرقابة The Control Environment

تعتبر بيئة الرقابة هي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية وتتضمن هذه البيئة بعض المبادئ مثل الاستقامة والالتزام بالنزاهة والأخلاق، حيث تمكن مجلس الإدارة من القيام بالمهام الرقابية والإشراف وتحديد السلطة والمسئولية، واستقطاب وتطوير وتدريب العاملين ذوي الكفاءة ومساءلة الأفراد عن مستوى الأداء في السعي لتحقيق الاهداف.<sup>(٢٠)</sup>

ونوضح فيما يلي علاقة كل مبدأ من مبادئ بيئة الرقابة في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية:

- ١- وفيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية فإن الإدارة وهي الجهة المنوط بها إعداد التقارير المالية في معظم الأحيان تتعارض مصلحتها مع مصلحة أطراف عديدة منها خارج الشركة وداخلها مما قد يدفع الإدارة إلى

ارتكاب بعض التصرفات الاحتيالية، وذلك بعد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية مما يترتب عليه انتهاكها لمثل هذه التصرفات مثل تعظيم مقدار ما تحصل عليه من مكافآت وحوافز حتي ولو علي حساب منفعة حملة الأسهم من خلال عمليات إدارة الأرباح وهذا يؤثر بالضرورة علي جودة وشفافية التقارير المالية وما تحويه من إفصاح.<sup>(٢١)</sup>

٢- وفيما يتعلق بتحديد السلطات والمسئوليات فلقد نصت قواعد الحوكمة علي لمجلس الإدارة تكوين لجان من أعضائه غير التنفيذيين والمستقلين، وطبقا لأفضل الممارسات الدولية لحوكمة الشركات ويفضل ألا يكون من بين أعضاء اللجان

٣- وفيما يتعلق باستقطاب العاملين الكفاء والحفاظ عليهم والعمل على تطوير أدائهم وإكسابهم للقيم الأخلاقية، فإن فشل معايير مهنة المحاسبة في العيش والاستمرار والفضائح والانهيارات والزوال للوحدات الاقتصادية وجعل مصداقية مهنة المحاسبة مشكوك فيها وقلت ثقة الجماهير بالمهنة كل هذه النتائج تترتب علي عدم مصداقية المحاسبين والتزامهم بالمفاهيم الأخلاقية لمهنتهم، لذلك يجب علي مهنة المحاسبة أن لا تسمح لأعمال المحاسبين غير الأخلاقية بتشوية سمعتها.<sup>(٢٢)</sup>

## ٢- تقييم المخاطر Risk Assessment

يجب ان تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءا من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في المنشأة وتحدد الادارة الاهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامثال مع وضوح كافي لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الاهداف، وتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة النظر في تأثير التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج أعمالها.<sup>(٢٣)</sup> ويمكن تحقيق ذلك من خلال وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية حيث



تتمثل المراجعة الداخلية نشاط موضوعي ومستقبل يختص بتقديم كل من خدمات التأكد و الخدمات الاستشارية في الوحدة، ويتم تصميمات لإضافة قيمة للوحدة والتحسين من عملياتها، كما أنها تساعد الوحدة على انجاز أهدافها من خلال استخدام منهج نظامي ومنظم Systematic disciplined approach لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر .

لهذا يعتبر وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية في الشركات من أهم مكونات النظام المقترح للرقابة الداخلية للحد من الممارسات الإحتيالية في هذه الشركات، فالمراجعون الداخليون هم وحدهم المؤهلون في مساعدة الوحدة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وذلك لانهم يمثلون عيون وأذان الإدارة وموجودون طوال العام وعلي فهم كبير بعمليات الوحدة وملتزمون بمعايير صارمة للأداء و بمعايير السلوك الأخلاقي.<sup>(٢٤)</sup>

#### أ- المنع Prevention:

وتعني هذه الإستراتيجية انه بدلا من الانتظار حتي تقع الممارسات الإحتيالية، فانه من الأفضل وضع آليات للرقابة تمنع حدوث هذه الممارسات .

#### ب- الاستكشاف Detection:

ليس كل الممارسات الإحتيالية يمكن توقعها ومنعها من البداية، ولكن هناك العديد من الوسائل التي يمكن من خلالها للمراجعين الداخليين اكتشاف مثل هذه الممارسات، ومن هذه الوسائل ما يلي:

#### ب- ١ الإشارات الحمراء Red flags:

هناك العديد من الإشارات الحمراء التي قد تشير إلي احتمال وجود ممارسات احتيالية، فعلي سبيل المثال ارتفاع أسعار العقود وذلك بمقارنتها بالأسعار السائدة في السوق تمثل إشارة حمراء علي احتمال وجود الإحتيال .

#### ب - ٢ ملاحظة الأمور غير العادية Exceptions:

يستطيع المراجعون الداخليون من خلال فحص الصفقات والبنود غير العادية و

أثر تطوير مهجّل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صباه

التحري عنها، اكتشاف الممارسات الاحتيالية، فعلي سبيل المثال إذا لاحظ المراجع الداخلي عدم جودة الأصناف الموردة عن احد العقود وعدم مطابقتها للمواصفات، عليه في هذه الحالة التأكد من ان هذه المخالفة لها ما يبررها من خلال تقييم كل إيضاح أو تفسير يقدم له.

#### ب - ٣ صفارات الإنذار Whistle-Blowing

قد يوجد بالوحدة أو من خارجها من يتطوع بالإبلاغ عن الممارسات الاحتيالية التي تحدث بها، ويستطيع المراجعون الداخليون عمل قنوات شرعية ومناسبة لاستلام مثل هذه البلاغات مع التحقيق فيها لإثبات مدي صحتها واتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة ثبوت صحتها.

#### ب - ٤ الاستقصاء Questionnaires

يستطيع المراجعون الداخليون اكتشاف الممارسات الإحتيالية التي تحدث في الوحدة عن طريق عمل بعض الاستقصاءات في حالة الشك في وجود بعض الممارسات الاحتيالية، و يفضل ان تكون هذه الاستقصاءات مكتوبة حتي يشعر العاملون في الوحدة بالاطمئنان عندما يفصحون عن معلومات حساسة عن طريق تدوينها في استمارة الاستقصاء.

#### ب - ٥ استخدام أدوات المراجعة الحديثة Modern audit tools

يستطيع المراجعون الداخليون في الوقت الحالي الاعتماد علي الحسابات الالكترونية في توفير الوقت والجهد عند إجراء اختبارات الصلاحية للعمليات وفي اخذ عينات كبيرة من هذه العمليات لفحصها لاكتشاف أية ممارسات احتيالية تكون قد حدثت بها.

#### ج - الإجراءات التصحيحية Corrective Measures:

يجب أن يقدم المراجعون الداخليون التوصيات المناسبة لعلاج المشكلات المترتبة علي الممارسات الإحتيالية بتقديم الإجراءات الرقابية المناسبة أو تطويرها لزيادة فعاليتها لمنع حدوثها في المستقبل، ويجب أن تكون التوصيات المقترحة مناسبة وعملية حتي يمكن تنفيذها بتكلفة مناسبة تحقق فعالية تكلفة الرقابة هذا من ناحية وتكون مضيقة للقيمة من ناحية أخرى .

### ٣- أنشطة الرقابة Control Activities

ويطلق عليها إجراءات الرقابة وتمثل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر والتي تعيق تحقيق أهدافها.

ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات في المنشأة وفي مراحل مختلفة داخل العمليات والبيئة التكنولوجية، ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية ويمكن أن تشمل أنشطة يدوية أو آلية مثل التراخيص والموافقات والتحقق والتسويات وأداء الأعمال، والفصل بين الواجبات يبنى عادة في اختيار وتطوير أنشطة المراقبة، وحيث إن الفصل بين الواجبات ليس عمليا فإن الإدارة تعمل على اختيار وتطوير بدائل لأنشطة المراقبة<sup>(٢٥)</sup>.

وللحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الشركات، يجب ان يتضمن نظام الرقابة الداخلية الضوابط التالية:

- أ- الفصل الملائم بين الوظائف.
- ب- وجود تصريح أو ترخيص مناسب للأنشطة والعمليات المختلفة التي تتم في الشركة لتخفيض فرص الممارسات الاحتمالية.
- ج- الرقابة المادية علي الأصول ضد المخاطر المختلفة مثل السرقة أو الحرائق.
- د- يتم عمل تسويات دورية لحسابات الأصول (مثلا تسوية البنك، جرد المخزون، ...)
- هـ- توافر المستندات والسجلات الملائمة لطبيعة عمل الشركة.
- و- اختيار وتطوير أنشطة الرقابة علي تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركة.
- ز- التحقق المستقل من أداء أنشطة الرقابة السابقة.
- ح- يتم تحديث السياسات والإجراءات بشكل دوري وتكون موثوقة ويتم إيصالها لجميع الموظفين في المنشأة.

#### ٤ - الاتصالات والمعلومات Information and Communication

يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل أنشطة الوحدة الاقتصادية، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من ان كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب ان يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسرى من خلال المنشأة عبر مكوناتها وهيكلها، وان تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة الى المستويات الاعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الاطراف الخارجية فعندما تتعرض أهداف المنشأة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الاجراء اللازم وفي الوقت المناسب.<sup>(٢٦)</sup> وهناك ضرورة لتحديد مسؤولية الإدارة عن أن إعداد تقارير تشمل نظم الرقابة الداخلية ومسؤولياتها عن المعلومات المفصح عنها، وما يرتبط بذلك من عقوبات مشددة على الإدارة بمجرد اكتشاف أي غش وتلاعب في تلك المعلومات، وخلصت الدراسة على أن هناك علاقة عكسية بين جودة نظم الرقابة الداخلية وتطبيق الإدارة لأساليب احتيالية ووجود علاقة طردية بين مسؤولية الإدارة عن التقارير المالية وبين التخفيض في حالة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة مما ينعكس بالإيجاب على أسعار أسهم هذه الشركات.<sup>٢٧</sup>

ويري الباحث حتى تتحقق الفعالية لنظام الرقابة الداخلية ، يجب أن يكون في الشركة نظام جيد لتوصيل المعلومات في الوحدة من أعلي إلي أسفل ومن أسفل إلي أعلي لنشر السياسات الرقابية على جميع مستويات العاملين داخل الوحدة، ويجب توافر المبادئ التالية في نظام المعلومات والاتصال.

- أ- الاهتمام بجودة المعلومات والتأكد من مصادرها وكيفية الاحتفاظ بها.
- ب- تسهيل الحصول على المعلومات من مصادرها الداخلية والخارجية.
- ج- وجود مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المنشأة يدويا أو إلكترونيا.
- د- منع تسجيل المعاملات الاحتيالية.

ه- توافر قنوات اتصال تمكن العاملين من توصيل المعلومات الخاصة بأي مخالفات

و- الانتقال الحر للمعلومات داخل الشركة.

ز- إيصال المعلومات للمعنيين في الوقت المناسب.

ح- توفير تقارير اداء ادارية دورية عن الأعمال المنجزة .

هـ- المتابعة Monitoring:

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقييم المستمر أو التقييم المنفصل أو مزيج من الاثنين معا لجودة أداء الرقابة الداخلية، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية العكسية من العاملين، وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.<sup>٢٨</sup> وعلى ذلك فإن أنشطة المتابعة والتقييم المستمر لأنشطة الرقابة الداخلية تهدف الى تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في تلك الأنشطة، واقتراح كيفية علاج وتصحيح نقاط الضعف تلك والتي قد تمثل أحد أسباب اتاحة الفرصة أمام الإدارة للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبالتالى فإن المتابعة والتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية يعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة من خلال التعرف على نقاط الضعف الموجودة بالنظام وتصحيحها ومتابعتها باستمرار.

الجزء الرابع: الدراسة التطبيقية

### فروض الدراسة

الفرض الأول : لا تطبق الشركات المصرية ممارسات سلبية للمحاسبة الإبداعية.

الفرض الثاني : لا توجد أثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى البيئة المصرية.

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير للمبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية.

اعتمد الباحث عند اختبار الفرض الأول على نموذج ECKAL المطور كنموذج رياضي والذي يستخدمه مراقبي الحسابات لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات محل المراجعة، ويعتبر نموذج ECKAL مؤشراً يمكن الحكم من خلاله على تطبيق الشركات للممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال حساب المعادلات التالية<sup>(٢٩)</sup>:

$$P.Coeff = \frac{P.StDev}{P.Mean}$$

$$P.Coeff = \frac{s.StDev}{s.Mean}$$

$$Eckal\ score = \frac{P.Coeff}{S.Coeff}$$

حيث أن:

الانحراف المعياري للتغير في المبيعات لمدة خمس سنوات	P.StDev
متوسط التغير في المبيعات لمدة خمس سنوات	P.Mean
الانحراف المعياري للتغير في صافي الربح لمدة خمس سنوات	s.StDev
متوسط التغير في صافي الربح لمدة خمس سنوات	s.Mean
مؤشر ECKAL لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمه	Eckal score
معامل الاختلاف للتغير في صافي الربح	P.Coeff
معامل الاختلاف للتغير في صافي المبيعات	S.Coeff

فإذا كانت:

أثر تطوير مهجّل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية  
أحمد أحمد حافظ صيام

Eckal score < 0,9 فإن الشركة تستخدم المحاسبة الإبداعية

0,9 < Eckal score < 1,1 تعبر عن المنطقة الرمادية

Eckal score > 1,1 فإن الشركة لا تستخدم المحاسبة الإبداعية

كما اعتمد الباحث على أسلوب الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة لاختبار باقي الفروض مجتمع وعينة الدراسة .

يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة التى يتم تداول اسهمها فى بورصة الأوراق المالية المصرية وقد تم مراعاة الشروط التالية عند اختيار عينة الدراسة :  
ان تكون الشركة احد ١٠٠ شركة الأكثر نشاطا لعام ٢٠١٦ ، مع تتبع بيانات الشركة خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠١٢ وحتى عام ٢٠١٦ .

ان يتوافر للشركة قوائم مالية خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٦ .  
استبعاد قطاع البنوك نظر للطبيعة الخاصة لهذا القطاع حيث يلتزم بتطبيق مقررات اتفاقيات بازل فيما يخص الرقابة الداخلية .

استبعاد الشركات التى تحقق صافى خسارة وذلك لضمان احتساب Eckal score بشكل سليم.

استبعاد الشركات التى لا تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية  
عينة الدراسة الميدانية:

### جدول رقم ( ٣-٣ )

#### خصائص عينة الدراسة

الاستثمارات الصحيحة		الاستثمارات المستبعدة		الاستثمارات الواردة		الاستثمارات الموزعة	عينة الدراسة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد		
٦٠%	٥٧	٢١%	١٦	٧٦%	٧٣	٩٥	مسئولي ومعدى القوائم المالية

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

مراقبي الحسابات	٦٨	٥٧	%٨٣.٨	١١	%١٩	٤٦	%٦٧,٦
اجمالي	١٦٣	١٣٠	%٦٣	٢٧	%٢٠.٧	١٠٣	%٦٣

يتضح من بيانات الجدول السابق أن معدل الردود الصحيحة سواءً في معدله الإجمالي حيث بلغ حوالى ( ٦٣ % )، أو في معدله التفصيلي حيث بلغ ( ٦٠ % ) لمسئولى ومعدى القوائم المالية، كما بلغ ( ٦٧.٦ %) لمراقبي الحسابات، هي معدلات معقولة.

## ٢ اختبارات الفروض:

### ١/٢/٧/٣ اختبار الفرض الأول:

تم اختبار الفرض من خلال تطبيق نموذج ECKAL المطور كنموذج رياضى والذي يستخدمه مراقبي الحسابات لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية للشركات محل المراجعة، حيث يعتبر نموذج ECKAL مؤشراً يمكن الحكم من خلاله على تطبيق الشركات للممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية، حيث تم التوصل من خلال الجدول بالملحق (١) وجدول (٣-٥) الى أن نسبة ٥٢% من الشركات محل الدراسة لا توجد فيها ممارسات للمحاسبة الابداعية، بينما ٢٣% من الشركات محل الدراسة تقع في المنطقة الرمادية (من الممكن ان تكون بها ممارسات للمحاسبة الابداعية) ، بينما نسبة ٢٥% من الشركات محل الدراسة بها ممارسات للمحاسبة الابداعية.

### جدول رقم (٣-٥)

#### تصنيف الشركات طبقاً لنموذج ECKAL المطور

النسبة المتوقعة	تصنيف الشركات	المؤشر
%٢٥	الشركة تطبق المحاسبة الإبداعية	0,9 < Eckal score
%٢٣	تعتبر عن المنطقة الرمادية (من الممكن ان تطبق أولاً وتتطبق)	1,1 < Eckal score < 0,9
%٥٢	الشركة لا تطبق المحاسبة الإبداعية	1,1 > Eckal score



أثر تطوير مهكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

وفى ضوء النتائج السابقة يتم رفض فرض الدراسة الأول وبالتالي يتم قبول الفرض البديل يوجد تطبيق لممارسات المحاسبة الإبداعية فى بعض الشركات المصرية.  
٢/٢/٧/٣ اختبار الفرض الثاني:

يظهر الجدول التالى النتائج التى تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات المجموعة الأولى من الأسئلة والتي تتناول الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية

### جدول رقم (٣-٦) الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية

اجمالى عينة الدراسة		مراقب الحسابات		مسئولى ومعدى القوائم المالية		رمز المتغير
الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	
1.43	2.68	144	3,32	1.16	2.33	X <sub>11</sub>
1.42	2.69	1.42	3,26	1.23	2.42	X <sub>12</sub>
1.47	2.70	1.48	3,30	1.24	2.39	X <sub>13</sub>
1.46	2.73	1.49	3,39	1.15	2.33	X <sub>14</sub>
1.54	2.80	1.60	3,56	1.15	2.33	X <sub>15</sub>

فى ضوء النتائج الواردة فى الجدول السابق يمكن استخلاص مجموعة النتائج التالية والمتعلقة بمدى وجود آثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات المصرية:

وجود اختلاف إلى حد ما بين كل من مسئولى ومعدى القوائم المالية ومراقبى الحسابات والمتعلقة بمدى وجود آثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات المصرية متمثلة فى وجود قوائم مالية مضللة ، وجود تخفيض قيمة الشركة، وجود تلاشى للمعايير الأخلاقية، وجود إخفاء المشاكل التشغيلية، وجود مخاطر العقوبات الاقتصادية ويتضح من الجدول السابق رفض ممثلى الشركات وجود اثار سلبية للمحاسبة الإبداعية وموافقة مراقبى الحسابات على وجود اثار سلبية للمحاسبة الإبداعية.

أثر تطوير مهكل الرقابة الداخلية على الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صباه

وفى ضوء النتائج السابقة نجد أن مسئولى ومعدى القوائم المالية قد جاءت موافقتهم على مدى وجود أثار سلبية للمحاسبة الإبداعية ضعيفة حيث بلغت موافقتهم فى المتوسط أقل من ٥٠% على وجود تلك الأثار، ويرجع ذلك الى أن تلك الفئة هى التى تقوم بإعداد القوائم المالية، وبالتالي فمن الطبيعى ألا يوافقوا على وجود أثار سلبية للمحاسبة الإبداعية مما يعنى وجود أثار ايجابية من وجهة نظرهم عند اتباع تلك الممارسات.

أما بالبينة لمراقبى الحسابات فقد جاءت موافقتهم على وجود أثار سلبية للمحاسبة الإبداعية قوية حيث بلغت فى المتوسط ٦٧% مما يعنى وجود أثار سلبية للمحاسبة الإبداعية فى الشركات التى تقوم بتلك الممارسات وهذا يتفق مع وجهة نظرهم وممارستهم الفعلية لعمليات المراجعة فى تلك الشركات وبالتالي يمكن القول انه توجد أثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات التى تقوم بتلك الممارسات استناداً الى رأى مراقبى الحسابات فى هذا الشأن لانهم الأكثر حيادية من أراء معدى القوائم المالية.

وبالتالى يتم رفض فرض الدراسة الثانى وبالتالي يتم قبول الفرض البديل توجد أثار سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية فى البيئة المصرية

### اختبار الفرض الثالث:

يظهر الجدول التالى النتائج التى تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات المجموعة الثانية من الأسئلة والتي تتناول تأثير المبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية فى الحد من الأثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية المتمثلة فى

- الحد من التلاعب فى الأرباح بإستخدام تمهيد الدخل
- الحد من التخلص من الأصول التى تحقق خسائر كبيرة بإستخدام أسلوب تصفية الخسائر Big Bath
- الحد من التلاعب فى توقيت الإعراف بالإيراد
- الحد من تسجيل إيرادات عمليات البيع غير التامة وبضاعة الأمانة

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

- الحد من تضخيم المبيعات
- الحد من تسجيل إيرادات وهمية
- الحد من تقديم أموال للغير لشراء منتجات الشركة
- الحد من إدراج مبالغ مستحقة على الشركة للغير ومتنازع عليها ضمن إيرادات الشركة
- الحد من تغيير سياسات الإعراف بالإيراد دون الإفصاح عن أثارها المالية
- الحد من رسملة وتأجيل المصروفات الخاصة بالفترة لفترة لاحقة
- الحد من المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة
- الحد من التلاعب في تكوين وإستخدام مخصصات الإلتزامات المتوقعة
- الحد من تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
- الحد من التلاعب في إهلاك وإستهلاك الأصول الملموسة وغير الملموسة
- الحد من إدراج المصروفات الرأسمالية بقائمة الدخل.

### جدول رقم ( ٣ - ١٨ )

تأثير المبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

اجمالي عينة الدراسة		مراقب الحسابات		مسئولي ومعدي القوائم المالية		رمز المتغير
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1.217	3.33	.984	3.08	1.350	3.54	X <sub>71</sub>
1.230	3.32	1.019	3.06	1.351	3.52	X <sub>72</sub>
1.191	3.20	.924	2.89	1.323	3.45	X <sub>73</sub>
1.220	3.31	.987	3.04	1.351	3.52	X <sub>74</sub>
1.247	3.39	1.074	3.15	1.347	3.59	X <sub>75</sub>
1.164	3.23	.930	3.02	1.307	3.40	X <sub>76</sub>
1.217	3.29	.966	3.00	1.351	3.52	X <sub>77</sub>

العدد الأول الجزء الأول ٢٠١٩

المجلد العاشر

## أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

1.227	3.35	1.016	3.10	1.349	3.56	X <sub>78</sub>
1.247	3.39	1.074	3.15	1.347	3.59	X <sub>79</sub>
1.241	3.29	1.021	2.97	1.350	3.54	X <sub>710</sub>
1.220	3.31	.987	3.04	1.351	3.52	X <sub>711</sub>
1.205	3.19	.933	2.86	1.337	3.45	X <sub>712</sub>
1.222	3.32	.987	3.04	1.35	3.54	X <sub>713</sub>
1.192	3.33	.948	3.10	1.337	3.52	X <sub>714</sub>
1.234	3.34	1.045	3.13	1.351	3.52	X <sub>715</sub>

في ضوء النتائج الواردة في الجدول السابق يمكن استخلاص مجموعة النتائج التالية والمتعلقة بتأثير المبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، يتضح وجود اتفاق الى حد ما بين كل من مسؤولي ومعدى القوائم المالية ومراقبي الحسابات على تأثير المبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم رفض فرض الدراسة الثالث وبالتالي يتم قبول الفرض البديل " يوجد تأثير للمبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

### نتائج البحث:

يمكن توضيح اهم نتائج البحث على النحو التالي:  
اوضحت الدراسة أن جودة الرقابة الداخلية تتحقق من خلال تطبيق اطار COSO الصادر عام ٢٠١٣ بمكوناته الخمسة والمبادئ السبعة عشر المنصوص عليها في الاطار الجديد وذلك بشكل متكامل.

وقد اتضح للباحث وجود آثار سلبية عديدة لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات مما يؤثر على الثقة في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها تلك الشركات، وبالتالي فيجب البحث عن سبيل الحد من تلك الآثار السلبية أو التخلص منها من خلال توفير وسائل رقابية تمنع ادارة تلك الشركات من ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية، ومن

أثر تطوير هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية

أحمد أحمد حافظ صيام

أهم تلك الوسائل الرقابية نظام الرقابة الداخلية المطبق في تلك الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية أو غيرها، ومن ثَمَّ فنحتاج إلى معرفة دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية وجود تطبيق لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الشركات المصرية. توصلت الدراسة التطبيقية إلى أنه يوجد تأثير للمبادئ الخاصة بجودة الرقابة الداخلية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### توصيات البحث:

- في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده وما انتهى إليه من نتائج بصفة عامة يمكن عرض أهم توصيات البحث على النحو التالي:-
- التأكيد على أهمية الرقابة الداخلية وفقاً لآطار COSO بإصداراته المختلفة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
  - ضرورة وجود تشريع يلزم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتطبيق الآطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة رعاية المنظمات بإصدارته المختلفه.
  - قيام الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بعقد دورات تدريبية وذلك من أجل ترسيخ مفاهيم الرقابة الداخلية وفقاً لآطار COSO بإصداراته المختلفة ، زيادة الوعي بدور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## مراجع البحث

١ احمد، سامح محمد رضا رياض (٢٠٠٨)، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ص أ .

2 Blessing Ljeoma Ngozi, "Empirical Analysis on The Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting", International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol.3, No.1, Jan 2015, P.2.

٣ المرجع السابق

4 Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey , 2002," The financial number game:

Detecting creative accounting practices " , John Wiley and Sons Inc, p.3

5 Spicer, Ronald L (2006), Op. cit ,p

6 Douglas R, Cormichael (2004), The PCAOB And The Social Responsibility Of The Independent Auditor, **Accounting Horizons** Vol. 18.p1

7 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal control – Integrated Framework, May 2013p1.

8 Eaton, Ron And Tanasey , James,(2004) ,"Evolution In The Role Of Internal Control" ,journal of Accounting & Finance Research ,Vol. 12 Issue 4, P 145-149

9 Orchard, Lou , X., ( 2010). " An Internal Control Evolution Tool For Advertising Revenue In The Newspaper And Magazine Publishing Industry " , journal of Business &Economics Research ,September, Vol. 8 , No. 9 Pp, 93-97.

١٠ صقور، رنا (٢٠١٤)، مدي تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية المجلد ٣٦، العدد ٣ .

١١ ربيع، أسماء عقاب (٢٠١٦)، أثر مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة العامة الأردنية – دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن.

١٢ الدغيم، فواز سعد (٢٠١٧)، تأثير فعالية الرقابة الداخلية على الحد من الغش والاحتيال في الشركات المساهمة العامة الكويتية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.

١٣ المومني، سمير عبد الله أحمد (٢٠١٨)، دور الرقابة الداخلية في منع وكشف وتصحيح الأخطاء في وزارة الصحة الأردنية في مستشفيات إقليم الشمال، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.

14 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal control – Integrated Framework, May 2013

15 Mulford, C. E. (2002), The financial Number Game, John Wiley & Sonc, Inc, P. 13.

16 Oliveras Ester and Amat Oriol, "Ethics and Creative Accounting: Some Emprirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain", Economics and Business working paper No. 732. [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

١٧ يوسف، كمال أحمد، وإبراهيم، كفاح صلاح (٢٠١٦) أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، مجلد ٥، عدد ٢٠، ص ٣٥.

١٨ بدر، عصام علي فرج (٢٠١٠)، ممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على أسعار وحركة تداول الأوراق المالية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد ١٤، العدد ٤٠، ص ٢٤١.

١٩ المرجع السابق، ص ٢٤٢

٢٠ إطار كوسو للرقابة الداخلية، الملخص التنفيذي، مايو ٢٠١٣، ص ٤.

21 Campbell, D. R., Campbell. M., & Adams, G, W, (2006), Adding Significant Value With Internal Controls, The CPA Journal, Vol. 76, No.6, PP. 32.

٢٢ راجع في ذلك إلي

- التميمي، جمانة حنظل (٢٠٠٧)، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الإقتصاد الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، عدد ١٤، ص ١٨٠ - ١٨١.
- Mason, E (2002), Ethics in business and ethics in accounting, Accounting today, PP.5
- ٢٣ إطار كوسو للرقابة الداخلية، الملخص التنفيذي، مايو ٢٠١٣، ص ٤.
- ٢٤ الدويرى، صفوت مصطفى محمد ابراهيم (٢٠٠٥)، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد فى الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ص ٢١١.
- ٢٥ إطار كوسو للرقابة الداخلية، الملخص التنفيذي، مايو ٢٠١٣، ص ٤.
- ٢٦ إطار كوسو للرقابة الداخلية، الملخص التنفيذي، مايو ٢٠١٣، ص ٥.
- 27 Mc Cuaing, B., (2007), Three Principles for better internal control over financial reporting, Internal auditing Vol. 23, No. 3, PP. 19.
- ٢٨ إطار كوسو للرقابة الداخلية، الملخص التنفيذي، مايو ٢٠١٣، ص ٥.
- 29 Kharul Anuer ben Kamardudin, Wan Adiboh Bt. Wan Ismail and Muhd Kamil Ibrahim (2000) "Market perception of Income Smoothing practices :Malaysian Evidence". MARA University of Tecnology Malaysia