

تأثير ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على قدرة

المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح

”دراسة تطبيقية على البيئة السعودية“

دكتور / الرفاعي إبراهيم مبارك

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة طنطا

ملخص

يركز هذا البحث على دراسة تأثير الممارسات التي قد تتبعها الإدارة بهدف تشتيت انتباه المراجع (إدارة عملية المراجعة) على قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وتأثير الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجعين في التغلب على ممارسات إدارة عملية المراجعة.

تستخدم الباحث قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح كمتغير تابع، وكل من إدارة عملية المراجعة ونزعة الشك المهني لدى المراجع كتغيرين مستقلين، لإجراء الدراسة التطبيقية استخدام الباحث نموذجين لقوائم مالية افتراضية، تضمن النموذج الأول أخطاء تهدف إلى التأثير على رقم صافي الأرباح وأخطاء تهدف إلى تشتيت انتباه المراجع (إدارة أرباح مع إدارة عملية المراجعة)، أما النموذج الثاني فهو نفس النموذج الأول ولكن بدون الأخطاء التي تهدف إلى تشتيت انتباه المراجع (إدارة أرباح بدون إدارة عملية المراجعة)، جميع المعلومات المطلوبة لإجراء المراجعة التحليلية قدمت في شكل جداول مرفقة بالقوائم المالية، استخدم الباحث عينة مكونة من 69 مراجع قسمت إلى مجموعتين: الأولى 35 مراجع والثانية 34 مراجع ووزع النموذج الأول للمجموعة الأولى والنموذج الثاني للمجموعة الثانية وطلب منهم استكمال إجراءات المراجعة التحليلية وتحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء، ولقياس تأثير نزعة الشك المهني على قدرة المراجع في التغلب على سياسات إدارة عملية المراجعة قدم الباحث للمجموعتين سبع عبارات يعكس التعليق عليها نزعة الشك المهني لدى المراجع.

أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى وجود علاقة عكسية بين إدارة عملية المراجعة وقدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، كما أشارت النتائج أيضا إلى وجود علاقة إيجابية بين ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني في عمل الإدارة وقدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

قضية إدارة الأرباح من الموضوعات التي لقيت ولا تزال تلقى اهتمام كبير من جانب المهنيين والأكاديميين في السنوات الأخيرة (أنظر على سبيل المثال؛ Creswell, 2002, MacDonald, 2002; Giroux, 2003; and McKee 2005)، وتعد الأساليب التي تستخدمها الإدارة لتحقيق عملية إدارة الأرباح من الاتجاهات الحديثة في الدراسات التي تركز على قضية إدارة الأرباح من الاتجاهات الحديثة في الدراسات التي تركز على قضية إدارة الأرباح، يتناول هذا البحث أحد الأساليب التي تتبعها الإدارة لتحقيق عملية إدارة الأرباح والتي أشار إليها الباحث بإدارة عملية المراجعة، واستناداً إلى الدراسات السابقة في هذا المجال عرف الباحث إدارة عملية المراجعة على أنها سياسة تتبناها الإدارة تنطوي على استخدام أساليب معينة خلال عملية المراجعة (مثل سياسة الطعم Baiting Tactics) والتي تهدف إلى تشتيت انتباه المراجع لمنع من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، توجد أدلة من الدراسات السابقة تشير إلى أن الإدارة قد تستخدم مثل هذه السياسات خلال عملية المراجعة لتغطية التلاعب في رقم الأرباح (أنظر على سبيل المثال Barr, 1998 and Luippold et al., 2011)، والتساؤل الذي يطرحه الباحث في هذا البحث هو: هل المراجعين في المملكة العربية السعودية لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عندما تلجأ إلى الإدارة عملية المراجعة؟

1. الإطار العام للبحث

يقدم الباحث في هذا القسم عرضاً للإطار العام للبحث والذي تم تقسيمه إلى ستة أجزاء فرعية، تضمن الجزء الأول عرضاً لمشكلة البحث، بينما تضمن الجزء الثاني تساؤلات البحث، فيما اختص الجزء الثالث بعرض أهداف البحث، وقدم الجزء الخامس عرضاً لأهمية البحث، وأخيراً تناول الجزء السادس عرضاً لكيفية تنظيم البحث.

1.1 مشكلة البحث

في السنوات الأخيرة أصبح هناك قناعة بين الباحثين وأيضاً الأوساط المهنية بأن الإدارة تمارس إدارة الأرباح (أنظر على سبيل المثال Burgstahler and Dichev, 1997; Cabera, 2007; and Graham et al., 2005)، كما أصبح هناك اقتناع أيضاً بأن المراجعين يعلمون أن الإدارة تحاول إدارة الأرباح (أنظر على سبيل المثال: Collins 2007; Earnings Management, 2008; U.S Securities and Exchange Commission, 2007) ومن مسئولية المراجع أن يمنع الإدارة من استخدام الممارسات غير المناسبة أو غير القانونية (الممارسات السيئة) لإدارة الأرباح، أحد أسباب عدم اكتشاف المراجع للممارسات إدارة الأرباح قد يكون قدرة الإدارة على إدارة عملية المراجعة، أو بمعنى آخر استخدام سياسات معينة لمنع المراجع من اكتشاف

ممارسات إدارة الأرباح (انظر على سبيل المثال: Caramanis and Lennox, 2008; Luippold et al., 2011).

يرى الباحث أن سياسة الطعم Baiting Tactics والتي تتضمن العمل على تشتيت انتباه المراجع قد تكون الطريقة التي تنجح من خلالها الإدارة في منع المراجع من كشف ممارسات إدارة الأرباح، وتستند سياسة الطعم إلى أن الإدارة يكون لديها دوافع لتوجيه المراجع إلى المناطق التي يبدو أنها تحتوي على أخطاء لكنها في حقيقة الأمر خالية من الأخطاء، أو توجيهه إلى مناطق فعلاً تتضمن أخطاء لكن ليس لها تأثير على رقم صافي الأرباح، وذلك بهدف أن تبعده عن المناطق التي تتضمن إدارة أرباح، عندما تلجأ الإدارة إلى توجيه المراجع نحو المناطق التي يبدو أنها تتضمن أخطاء في حين أنها خالية من الأخطاء تكون دوافعها إلى ذلك أن المراجع قد يستنتج أن المناطق الأخرى خالية من الأخطاء بناء على فحصه للمناطق التي يبدو أنها تتضمن أخطاء وبفحصها اكتشف أنها لا تتضمن أخطاء، وعلى العكس من ذلك فإن الإدارة قد ترغب في توجيه المراجع إلى مناطق تتضمن أخطاء ليس لها تأثير على رقم صافي الأرباح استناداً إلى أن المراجع سوف يبذل وقتاً ومجهوداً أكبر في هذه المناطق وبالتالي لا يكون لديه الوقت الكافي للبحث عن الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة بهدف إدارة الأرباح في المناطق الأخرى.

النظريات السلوكية والاجتماعية تشير إلى أن تشتيت الانتباه يؤثر على جودة الأداء لأي عمل (انظر على سبيل المثال: (Freudenberg and Alario, 2007; Kahneman, 1973; and Chabris, 1999)، وبالتالي يمكن القول إن النظريات السلوكية والاجتماعية تؤيد أن احتمال اكتشاف المراجع لعمليات إدارة الأرباح يكون أقل عندما تتبع الإدارة سياسة الطعم (انظر على سبيل المثال Petty and Cacioppo, 1986; Webster and Kruglanski 1994, Simons and Chabris 1999).

¹ نقلاً عن (Luippold et al. 2011)

إلا أن هناك اتجاه آخر معارض لتلك النظريات يرى أن الخبرة المهنية للمراجعين وسياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني التي يتبناها المراجعين عند اصدار تقاريرهم تؤيد أن المراجع قد لا يتأثر بسياسة الطعم التي قد تتبناها الإدارة للتأثير على عمل المراجع (Simith and Kida, 1991).

بناء على العرض السابق تتمثل مشكلة هذا البحث في محورين أساسيين: المحور الأول يتمثل في دراسة تأثير استخدام الإدارة لأساليب إدارة عملية المراجعة على مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح. أما المحور الثاني فيتمثل في دراسة تأثير تبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني في عمل الإدارة للتغلب على السياسات التي تتبناها الإدارة بهدف إدارة عملية المراجعة.

٢-١ تساؤلات البحث

بناء على العرض السابق لمشكلة البحث يطرح الباحث التساؤلين التاليين:

- هل تؤثر السياسات التي تتبناها الإدارة بغرض إدارة عملية المراجعة سلبيا على مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح؟
- هل تبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر في تنفيذ عملهم وممارستهم لنزعة الشك المهني في عمل الإدارة تؤثر بالإيجاب على قدرتهم على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح حتى وإن تبتت الإدارة سياسات لإدارة عملية المراجعة؟

٣-١ هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى:

- التحقق مما إذا كان المراجعين لديهم القدرة على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بغرض التأثير على رقم صافي الأرباح عندما تتبنى الإدارة استخدام أساليب لإدارة عملية المراجعة.
- التحقق مما إذا كان تبني سياسة الحيطة والحذر من جانب المراجعين وممارستهم لنزعة الشك المهني في عمل الإدارة تجعلهم يتغلبون على أساليب إدارة عملية المراجعة التي قد تتبناها الإدارة.

٤-١ أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في كونه يتماشى مع اهتمامات الفكر المحاسبي في الوقت المعاصر والتي تتركز على دراسة المشكلات التي ترتبط بالأساليب التي تتبعها الإدارة لإخفاء ممارسات إدارة الأرباح من جهة، ومن جهة أخرى دور المراجعين الخارجيين في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح التي تتبناها الإدارة.

أما الأهمية العملية فإنها تتمثل في أن البحث يقدم لممارسي المهنة توضيح لتصرفات الإدارة التي قد تسعى من خلالها للتأثير على خطة المراجعة التي يتبناها المراجع بغرض تشتيت انتباهه وبالتالي تقليل فرص اكتشافه لممارسات إدارة الأرباح.

كما يوضح البحث أهمية تبني ممارسي المهنة لسياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني دائماً في عمل الإدارة لتحسين جودة عملية المراجعة.

٥-١ حدود البحث

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

١. عينة الدراسة سوف تكون من مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة التي يكون مركزها الرئيسي في مدينة الرياض.
٢. سوف يستخدم الباحث لأغراض الدراسة التطبيقية بيانات لحالة افتراضية أعدها الباحث بالاستعانة ببيانات من قوائم مالية منشورة في سوق رأس المال السعودي وأيضاً ببيانات من دراسات سابقة.

٦-١ تنظيم البحث

سوف يتم تنظيم المتبقي من البحث على النحو التالي:

يتناول الجزء الثاني من البحث عرض للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، بينما يتناول الجزء الثالث الدراسة التطبيقية، وأخيراً يتناول الجزء الرابع عرضاً لخلاصة وتوصيات البحث.

٢. الدراسات السابقة:

تناول الباحث في هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة التي قدمت دليلاً عملياً على أن الشركات تقوم بإدارة الأرباح، وبالتالي تؤسس مبرراً لقيام الإدارة بمحاولة إدارة عملية المراجعة، ثم قدم الباحث عرضاً للدراسات التي تناولت إدارة عملية المراجعة، ولأن إدارة عملية المراجعة تنطوي على محاولة تشتيت انتباه المراجع فقد عرض الباحث للدراسات التي قدمت دليلاً على أن تشتيت انتباه المراجع يؤثر على جودة أداء المراجع لعملية المراجعة، ولأن هناك اتجاه معاكس للاتجاه السابق وهو أن نزعة الشك المهني لدى المراجع وسياسة الحيطة والحذر التي قد يتبناها المراجعين قد تجعل سياسة تشتيت انتباه المراجع غير مؤثرة على جودة أداء المراجع، فقد عرض الباحث للدراسات التي تقترح أن نزعة الشك المهني لدى المراجع وسياسة الحيطة والحذر تجعل سياسات تشتيت انتباه المراجع التي قد تتبناها الإدارة غير مؤثرة على أداءه.

بناء على ما سبق قسم الباحث الدراسات السابقة إلى قسمين رئيسيين وكل منهما ينقسم إلى قسمين فرعيين على النحو التالي:

١-٢ دراسات سابقة مرتبطة بقضية إدارة الأرباح

١-١-٢ دراسات تناولت إثبات وجود دوافع لدى الإدارة لإدارة الأرباح.

٢-١-٢ دراسات ركزت على إقامة الدليل على وجود إدارة الأرباح.

٢-٢ دراسات سابقة مرتبطة بإدارة عملية المراجعة

١-٢-٢ دراسات قدمت دليلاً على أن تشتيت انتباه المراجع يؤثر على جودة عملية المراجعة.

٢-٢-٢ دراسات تناولت أثر سياسة الحيطه والحذر لدى المراجع للتقليل من أثر سياسة التشتيت

التي تتبناها الإدارة.

فيما يلي يقدم الباحث عرضاً مختصراً للدراسات السابقة وفقاً للتبويب السابق

١-٢ دراسات سابقة مرتبطة بقضية إدارة الأرباح

يتفق كثير من الباحثين على أنه يقصد بإدارة الأرباح ممارسات التقرير المالي التي قد تتبعها الإدارة لتحقيق نتائج مالية في صالح الشركة أو الإدارة (مثلاً: تحقيق أرباح متناسبة مع الفترات السابقة وهو ما يعرف بتمهيد الدخل أو تحقيق ربح يتفق مع توقعات المحللين الماليين أو تحقيق أرباح تتفق مع المستهدف) (e.g. (Bouillon, 2007; Jackson and Pitman, 2001; McKee, 2005; Millstein, 2005).

وليس هناك شك في أن إدارة الأرباح أصبحت من القضايا الأكثر شيوعاً ليست في البحوث المحاسبية فقط ولكن أيضاً في كل الأوساط المهنية المهتمة بالقضايا المحاسبية في كتابه الذي عنونه بـ Earnings Management An Executive Perspective ذكر Thomas McKee, 2005 أن إدارة الأرباح تتضمن "اتخاذ قرارات نظامية ومعقولة بغرض تحقيق نتائج مالية ثابتة وتتفق مع التوقعات" وعلى الرغم من أن McKee حدد الطرق النظامية لإدارة الأرباح فإن الأوساط المهنية والبحوث المحاسبية أثبتت أن الإدارة تستخدم طرق عديدة غير نظامية لإدارة الأرباح (أنظر على سبيل المثال: Collins 2007; Kalawksy, 2005; and king, 2002).

١-١-٢ دراسات تناولت إثبات وجود دوافع لدى الإدارة لإدارة الأرباح

Duncan, 2001 ذكر أنه بدون وجود دافع لدى الإدارة تكون الأسباب ضعيفة لتورط الإدارة في إدارة الأرباح، وقد قدم عشرين سبباً تمثل ضغوط تواجهها الإدارة لتبني ممارسات إدارة الأرباح. وقد قسم هذه الضغوط

إلى ثلاثة مجموعات هي الضغوط الخارجية، والثقافة التي تسود الشركة، وعوامل شخصية، العوامل الخارجية تشمل الضغوط التي تواجهها الشركة من أطراف خارجية والتي ترتبط بصفة عامة بسوق الأسهم والمنافسين، أما الثقافة التي تسود في الشركة فإنها تصف أولويات الإدارة والخطة الاستراتيجية للشركة، أما العوامل الشخصية فتشمل أسباب مثل ربط مكافآت الإدارة بتحقيق الأداء المستهدف، هذه الضغوط يمكن القول أنها أصبحت متعارف عليها وهي التي تبرر حاجة الإدارة لإدارة الأرباح وتفضلها على نمو الشركة في الأجل الطويل.

في دراسة مسحية قام بها Graham et al, 2005 وجد الباحثون أن الأرباح هي أهم مقياس مالي بالنسبة للأطراف المتهممة بالشركة، وأشارت نتائج الدراسة أيضا إلى أن تحقيق الأرباح المستهدفة يعتبر الأكثر أهمية بالنسبة لـ 78% من المديرين التنفيذيين لذلك فإنهم يحاولون تحقيق الأرباح المستهدفة ولو على حساب التضحية بالربح الاقتصادي في الأجل الطويل، في دراسة تطبيقية أخرى (Bhojraj and Libby 2005) جاءت نتائجها متفقة مع نتائج دراسة (Graham et al, 2005)

٢-١-٢ دراسات ركزت على إقامة الدليل على وجود إدارة الأرباح

بينما ركزت المجموعة السابقة من الدراسات على إثبات أن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح، قدم الفكر المحاسبي عدة دراسات ركزت على إيجاد الدليل على أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح، من الدراسات السابقة المبكرة في هذا المجال (Hayn, 1995; Subramanyam, 1996; Bernard and Skinner, 1996; and Kasanen et el. 1996) ، كل هذه الدراسات قدمت دليل على أن الإدارة تمارس فعلا إدارة الأرباح، من الدراسات الحديثة نسبيا دراسة Dhaliwal et al, 2004 والتي أشارت نتائجها إلى أن الإدارة قد تعتمد تخفيض معدل الضريبة في الربع الثالث والرابع لرفع رقم الأرباح السنوية، دراسة Marquardt and Weidman, 2004 أثبتت أن بعض الشركات تحاول تعظيم رقم الأرباح عن طريق تسجيل الإيرادات قبل موعد استحقاقها والبعض الآخر يحاول تجنب التقرير عن الخسائر عن طريق التلاعب في بعض البنود.

على الرغم من أن الدراسات المذكورة قدمت دليل قوي على أن الإدارة تدير الأرباح، إلا أنها لم تتناول ما إذا كانت عملية إدارة الأرباح تتم في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة أم لا، لذلك أشار McKee, 2005 إلى أن عملية إدارة الأرباح يجب ان تتم باستخدام سياسات محاسبية تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة (مثل استخدام الاحتياطات والمشتقات المالية وتغيير الافتراضات). على الرغم مما أشار إليه McKee قدم الفكر المحاسبي عدد من الدراسات التي تؤكد على أن إدارة الأرباح قد تتم من خلال طرق غير قانونية من هذه الدراسات:

MacDonald, 2002; Henry, 2004; Farber, 2005; Hilzenrath, 2007; Collins 2007; Mavin, 2007; and Jones et al., 2008

استنادًا إلى الدراسات السابق ذكرها يرى الباحث أن هناك اتفاق على أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح، وقد يكون ذلك بدوافع مختلفة، كما قد يكون ذلك باستخدام طرق غير قانونية. استخدام الإدارة لطرق غير قانونية لإدارة الأرباح سوف يجعل لديها دوافع لإدارة عملية المراجعة لتمنع المراجع من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وبصفة خاصة غير القانونية. من جهة أخرى فإن ذلك يضيف إلى مسؤولية المراجعين بعدا جديدًا وهو ضرورة العمل على الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وبصفة خاصة غير قانونية منها.

٢-٢ دراسات سابقة مرتبطة بإدارة عملية المراجعة

عرفت الدراسات السابقة إدارة عملية المراجعة على أنها استراتيجية تتبناها الإدارة وتستخدم فيها بعض الأساليب لمنع المراجع من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح (Luippold et al., 2011). أشارت الدراسات السابقة إلى أن إدارة عملية المراجعة من جانب العميل قد تتم بأساليب متعددة، الدراسات القديمة نسبيًا في هذا المجال (على سبيل المثال: Jonson et al., 1995، Jamal et al., 1993) أشارت إلى أن الإدارة قد تضع دليل الإثبات للمراجع بشكل معين لكي تتلاعب في مستوى الخطر الذي يتعلق بهذا الدليل، فالإدارة قد تعتمد أن تقدم للمراجع معلومات غير مكتملة أو غير صحيحة بهدف تغطية بعض الممارسات المحاسبية التي تكون محل جدل أو تساؤل، أو أنها قد تستخدم سياسة الطعم لمنع المراجع من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا الاتجاه الأخير هو المحور الأساسي الذي يركز عليه الباحث في الدراسة الحالية، وقد عرفت الدراسات السابقة سياسة الطعم بأنها طريقة تصمم لتوجيه انتباه المراجع بعيدا عن منطقة مراجعة معينة، ويوجد طريقتين مختلفتين لتطبيق هذه السياسة: الأولى هي تشويه القوائم المالية (قوائم مالية خادعة)، وتتضمن هذه الطريقة أن الإدارة تجعل معينة في القوائم المالية تبدو وكأنها تتضمن خطر مرتفع وهي في الحقيقة لا تتضمن أخطاء لكي تبعد المراجع عن مناطق أخرى تتضمن ممارسات إدارة الأرباح، أما الطريقة الثانية فهي الأخطاء التي تهدف إلى تشتيت انتباه المراجع وتقوم هذه الطريقة على أساس تضمين القوائم المالية أخطاء سهلة الاكتشاف وليس لها تأثير على رقم صافي الأرباح لكي تحول انتباه المراجع بعيدا عن المناطق التي تتضمن ممارسات إدارة الأرباح.

١-٢-٢ دراسات قدمت دليلا على أن تشتيت انتباه المراجع يؤثر على جودة عملية المراجعة:

يتفق الباحث مع ما ذكره (Luippold et al., 2011) من أنه على الرغم من محدودية الدراسات التي تناولت قضية إدارة عملية المراجعة إلا أن الدراسات الحديثة في هذا المجال تشير نتائجها إلى أن إدارة عملية المراجعة قد يكون لها تأثير فعال على عملية المراجعة. يؤكد ذلك دراسة (Caramanis et al., 2008) حيث قام الباحثين

في هذه الدراسة بدراسة علاقة الانحدار بين حجم الاستحقاق في القوائم المالية وساعات عمل المراجعة. وقد توصلوا إلى أنه عندما تنخفض ساعات عمل المراجعة فإن حجم الاستحقاق غير العادي يكون أكبر، وهذه النتيجة تقدم دليل على أن الإدارة عندما تتورط في إدارة الأرباح قد تلجأ إلى محاولة التأثير على عدد ساعات المراجعة المنفذة على المناطق التي طبقت فيها ممارسات لإدارة الأرباح. بمعنى أنه إذا استطاعت الإدارة توجيه المراجع إلى مناطق معينة خالية ممن ممارسات إدارة الأرباح يستنفد فيها المراجع ساعات عمل أطول، فسوف يؤدي ذلك إلى انخفاض عدد ساعات العمل التي تستنفد في مناطق أخرى حيث تكون الإدارة مارست فيها إدارة الأرباح، بالإضافة للنتيجة السابقة استنتجت الدراسة أيضا أن حجم مكتب المراجعة وطول فترة التعامل بين الشركة ومكتب المراجعة يؤثر على إمكانية تحقيق الإدارة لأهدافها من إدارة عملية المراجعة، فكل حجم مكتب المراجعة وطول فترة العلاقة بين المراجع والعميل تعتبر من العوامل التي تقلل من تأثير سياسة التشتيت على أداء المراجع.

دراسة (Knapp, 2010) وثقت حالات غش تتضمن زيادة الربح وأشارت إلى أن النقاش مع المهنيين يجعلنا نعتقد أن هناك تأثير لسياسات التشتيت التي تتبناها الإدارة على جودة أداء عملية المراجعة، ومثل هذه السياسات تحدث فعلا في الواقع العملي. كما قدم Knapp, 2010 مثال ذكر فيه أن مدير إحدى شركات التكنولوجيا أشار إلى أن المراجع عندما يكتشف خطأ يؤدي تصحيحه إلى تخفيض الأرباح فإنه سوف يبحث عن أخطاء يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح، كما أشار Knapp, 2010 أيضا إلى أن أحد شركاء لمراجعة ذكر أن المديرين ينظرون إلى عملية المراجعة على أنها مباراة للخداع أو تشتيت الانتباه **Diversionsary Game**.

ما سبق يعني أن الإدارة قد تسعى إلى توجيه المراجع إلى مناطق لا تتضمن أخطاء أو إلى مناطق تتضمن فعلا أخطاء لكنها غير مؤثرة على رقم صافي الأرباح، ودوافع الإدارة لتوجيه المراجع نحو المناطق التي لا تحتوي على أخطاء تتمثل في أن المراجع قد يستنتج أنه إذا كانت حسابات العميل في المناطق التي يبدو أنها عالية الخطورة صحيحة، فإن باقي الحسابات في المناطق الأخرى سوف تكون صحيحة، Knapp, 2010 قدم حالة فعلية كمثال على ذلك حين ذكر أن شركة ZZZZ Best Company لفت أنبهاه المراجع إلى صناعة تنظيف السجاد بعيدا عن صناعة ترميم المباني والتي كانت تتضمن تلاعبات ولم يكتشفها المراجع، أما دوافع الإدارة لتوجيه المراجع نحو مناطق تتضمن أخطاء غير مؤثرة على رقم صافي الأرباح فتتمثل في محاولة استنفاد وقت المراجع في هذه المناطق وتقليل الوقت المخصص لمناطق أخرى تعلم الإدارة أنها تتضمن ممارسات إدارة أرباح.

أخيراً دراسة (Luippold et al., 2011) تناولت دراسة أثر سياسات تشييت انتباه المراجع التي قد تتبناها الإدارة على مقدرة المراجع على كشف ممارسات إدارة الأرباح.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه عندما يتم توجيه انتباه المراجع إلى المناطق التي يبدو أنها تتضمن أخطاء في حين أنها لا تتضمن أخطاء، فإن احتمال فشل المراجع في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح يكون مرتفع، من ناحية أخرى توصلت الدراسة أيضاً إلى أن المراجعين يكونون أكثر قدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عندما يتم توجيههم إلى مناطق مراجعة تتضمن أخطاء، يرجع ذلك إلى أن المراجعين قد يعتبرون ذلك مؤشراً على وجود أخطاء أخرى وللحيطة والحذر يقومون بتوسيع نطاق الفحص مما يؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

بالإضافة للدراسات السابقة هناك دراسات أخرى تناولت أثر سياسة تشييت الانتباه التي قد تتبناها الإدارة للتأثير على أداء المراجع، وكانت النتائج الأساسية لهذه الدراسات في مجملها هي أن سياسة تشييت الانتباه تؤثر على جودة أداء المراجع، من هذه الدراسات (Vermier and van Kenhove, 2005; Bailey et al., 2006; and Freudenberg and alario, 2007).

٢-٢-٢ دراسات تناولت أثر سياسة الحيطة والحذر لدى المراجع للتقليل من أثر سياسة التشييت التي تتبناها الإدارة:

على الرغم مما تضمنته الدراسات السابقة المشار إليها فإن دراسات أخرى مثل دراسة Joyce and Biddle, 1981; Kida, 1984; and Smith and Kida, 1991 أخذت منحي آخر ترى فيه أنه تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر ونظرة الشك المهني التي قد يتبناها المراجع، فإن اكتشاف بعض الأخطاء قد يكون بمثابة إنذار للمراجع للبحث عن أخطاء في مناطق أخرى، ومن الدراسات الأحدث نسبياً في هذا المجال دراسة (DeZoort et al, 2006) أشارت إلى أن المسؤولية القانونية التي قد يتعرض لها المراجع تجعله أكثر حيطة وحذر وبالتالي فإن اكتشاف بعض الأخطاء سوف يجعله يتوسع في الفحص بصرف النظر عن تكلفة عملية المراجعة.

دراسات أخرى في هذا المجال توصلت إلى أن سياسة الحيطة والحذر لدى المراجع تتأثر إيجابياً بحجم مكتب المراجعة (Kim et al, 2003). كما أشارت نتائج دراسة (Patterson and Smith, 2003) إلى أن سياسة الحيطة والحذر تؤثر على مستويات الأهمية النسبية، فكلما عمل المراجع بسياسة الحيطة والحذر ومارس نزعة الشك المهني فإنه يلجأ إلى تخفيض حدود الأهمية النسبية أي تخفيض الخطأ المسموح به وبالتالي يوسع نطاق الفحص.

دراسة (Ricchuite, 2006) استنتجت أن نزعة الشك المهني للمراجع هي التي تحدد مستوى الحيطة والحذر لدى المراجع، فالمراجعين المدربين على الشك المهني يضعون الأدلة المجمعّة خلال عملية المراجعة دائما في محل تساؤل أو شك.

في دراسة تطبيقية (Anderson et al, 2004) قدم الباحثون إلى عينة من المراجعين حالة تتضمن تقلبات في الإيرادات وهامش المساهمة مرفق بها تفسيرات الإدارة لهذه التقلبات. وقد تم التلاعب في التفسيرات المقدمة من الإدارة سواء كانت كمية أو غير كمية وأيضا التفسيرات التي تعكس دوافع الإدارة لإدارة الأرباح، وطلب من المراجعين تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن تلاعبات أم لا ولأي درجة يمكن قبول أو الاعتماد على هذه القوائم، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح عندما يكون لديها دافع قوي لذلك، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن المراجعين لم يثقوا في تفسيرات الإدارة وكان قرارهم أن القوائم المالية تتضمن أخطاء.

دراسة أخرى هي دراسة (Ng, 2007) ركزت على احتمال قيام المراجع بتغيير رأيه على القوائم المالية في ظل وجود ثلاثة أمور هامة نسبيا هي: زيادة في أرباح العام الحالي عن العام السابق، أو تحقيق أرباح تتفق مع أرباح العام السابق، أو تحقيق أرباح تتفق مع توقعات المحللين الماليين، وقد أشارت نتائج هذه الدراسة أيضا إلى أن سياسة الحيطة والحذر التي يتبناها المراجع تؤدي إلى زيادة نزعة الشك المهني لديه مما يجعله قادر على التغلب على سياسة تشتيت الانتباه التي قد تتبناها الإدارة.

يتضح من العرض السابق للدراسات السابقة أن هناك جدل حول تأثير سياسات إدارة عملية المراجعة التي قد تتبناها الإدارة على قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء التي قد تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح، ففي حين أن هناك دراسات تؤكد أن سياسات إدارة عملية المراجعة تقلل من مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء التي قد تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح، نجد دراسات أخرى ترى أن سياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجعين تقلل من تأثير سياسات إدارة عملية المراجعة. لذلك فإن الدراسة الحالية تركز على محورين أساسيين كما سبق الذكر عند عرض مشكلة البحث الأول هو تأثير سياسات إدارة عملية المراجعة على قدرة المراجعين على اكتشاف الخطاء التي قد تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح، أما المحور الثاني فهو تأثير سياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني لدى المراجعين على التقليل من تأثير سياسات إدارة عملية المراجعة.

٣ الدراسة التطبيقية

ينقسم هذا الجزء من البحث إلى قسمين فرعيين يتناول الجزء الأول عرضاً لتصميم الدراسة التطبيقية بينما يتناول الجزء الثاني عرضاً وتحليلاً لنتائج الدراسة التطبيقية.

٣-١ تصميم الدراسة التطبيقية:

يتضمن هذا الجزء عرضاً لتصميم الدراسة التطبيقية والذي يشتمل على المتغيرات والفروض، وبيانات الدراسة، والمجتمع والعينة، والأساليب الإحصائية.

٣-١-١ المتغيرات والفروض :

استناداً إلى ما توصلت إليه الدراسات السابقة المعروضة في القسم السابق ولتحقيق أهداف البحث حدد الباحث المتغير التابع والمتغيرات المستقلة على النحو التالي:

المتغير التابع:

قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعددة

يتمثل المتغير التابع في هذا البحث في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تعتمد الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح، واقترح الباحث قياس هذا المتغير باستخدام المعادلة التالية:

$$ق = [م ÷ (١ + غ)]$$

حيث تشير:

ق إلى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعددة.

م إلى عدد الحسابات التي حددها المراجع كحسابات يحتمل أن تتضمن أخطاء وهي فعلاً تتضمن أخطاء متعددة.

غ عدد الحسابات التي حددها المراجع كحسابات يحتمل أن تتضمن أخطاء وهي لا تتضمن أخطاء.

تحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء متعددة تعامل على أنها متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح إذا حدد المراجع واحد أو أكثر من الحسابات التي تعمدت الإدارة التلاعب فيها للتأثير على رقم صافي الأرباح

كحسابات يحتمل أن تتضمن أخطاء^٢، بينما تكون قيمته صفر في حالة عدم تحديد أيا من هذه الحسابات ضمن الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء.

بناء على ما سبق فإن قيمة هذا المتغير سوف تتراوح ما بين صفر وواحد صحيح (أي أقل قيمة لهذا المتغير تكون صفر وأعلى قيمة واحد صحيح مروراً بالكسور ما بين الصفر وواحد صحيح). فالمراجع الذي يحدد حساب المكافآت كحساب يحتمل أن يتضمن أخطاء ولا يحدد حسابات أخرى يحتمل أن تتضمن أخطاء سوف تكون قيمة مقدرة المراجع على كشف الأخطاء تساوي ١، بينما المراجع الذي لا يحدد حساب المكافآت كحساب يحتمل أن يتضمن أخطاء سوف تكون قيمة مقدرة المراجع على كشف الأخطاء تساوي صفر. أما المراجع الذي يحدد حسابات المكافآت ويحدد عدد قليل من الحسابات الأخرى سوف تكون مقدرة المراجع على كشف الأخطاء أعلى من المراجع الذي يحدد حساب المكافآت وعدد كبير من الحسابات الأخرى.

للإيضاح إذا حدد المراجع حساب المكافآت بالإضافة إلى ثلاثة حسابات أخرى سوف تكون قيمة مقدرة المراجع على كشف الأخطاء ٠,٢٥ ($(1 + 3) \div 1$) .

يرر الباحث استخدام المقياس السابق لقياس المتغير التابع بأن الدراسة التطبيقية تتطلب من مفردات العينة تحديد الأخطاء المحتملة بناء على إجراءات المراجعة التحليلية، وقد ينتج عن ذلك تحديد مناطق كثيرة يحتمل أن تتضمن أخطاء، ومع الأخذ في الاعتبار أن تحديد عدد كبير من الحسابات يحتاج إلى الفحص، على الأقل نظرياً، يعني إمكانية اكتشاف الأخطاء الحقيقية المتعمدة في حين أن المراجعين يكونون محكومين بمحدودية ميزانية الوقت المخصص لمهمة المراجعة، لذلك فإن تحديد أي حساب إضافي يحتمل أن يتضمن خطأ سوف يستنفد جزء من الوقت المخصص لعملية المراجعة، وهذا قد يؤثر ليس فقط على كفاءة عملية المراجعة ولكن على فعاليتها أيضاً لأن الوقت قد يصبح غير كافي لاكتشاف الأخطاء المتعمدة بغرض إدارة الأرباح.

المتغيرات المستقلة:

إدارة عملية المراجعة

كما سبق الايضاح يشير مصطلح إدارة عملية المراجعة إلى اتباع الإدارة لسياسات تحاول من خلالها تشييت انتباه المراجع حتى لا يستطيع اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف إدارة الأرباح، وتعتبر سياسة الطعم من الأساليب التي تتبعها الإدارة لتشيت انتباه المراجع، وتعني سياسة الطعم توجيه المراجع إلى مناطق يبدو أنها تتسم بدرجة عالية من الخطورة في حين أنها في حقيقة الأمر خالية من الأخطاء، أو أنها تتضمن أخطاء سهلة الاكتشاف تتعمدها

^٢ كما سيوضح في الأجزاء التالية من البحث هي الحسابات الخاصة بالمكافآت

الإدارة ولكن ليس بغرض إدارة الأرباح، وتلجأ الإدارة إلى هذه السياسة لعدة أسباب، السبب الأول هو اعتبارات قيود الموازنة، فكلما زاد الوقت المنقضي في منطقة معينة من مناطق المراجعة قد يؤدي إلى تخفيض الوقت المخصص للمناطق الأخرى، السبب الثاني السماح للمراجع باكتشاف بعض الأخطاء قد يؤدي إلى زيادة شعور المراجع بالرضاء بأنه قد أدى وظيفته وهذا يؤدي إلى عدم سعي المراجع إلى البحث عن أخطاء في مناطق أخرى، أما السبب الأخير فهو أن الإرادة قد تشعر أن تحديد المناطق التي تؤدي إلى اكتشاف أخطاء قد يؤدي إلى زيادة ثقة المراجع في الإدارة، وهذا يؤدي إلى أن المراجع يؤدي أقل في المناطق التي تشير الإدارة إلى أنها لا تتضمن أخطاء، وكل سبب من الأسباب السابقة يؤدي إلى تقليل قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح، لذلك فإن الباحث يتوقع أن تؤثر سياسات إدارة عملية المراجعة سلباً على قدرة المراجع اكتشاف الأخطاء التي تنمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح.

أما عن طريقة قياس هذا المتغير فسوف يتم قياسه باعتباره متغيراً وصفيًا تكون قيمته واحد صحيح في حالة اتباع الإدارة لسياسات إدارة عملية المراجعة، بينما تكون قيمته صفر في حالة عدم اتباع الإدارة لسياسات إدارة عملية المراجعة.

بناء على العرض السابق يقدم الباحث الفرض الاحصائي الأول على النحو التالي:

الفرض الاحصائي الأول:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح واتباع الإدارة لسياسات إدارة عملية المراجعة.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح واتباع الإدارة لسياسات إدارة عملية المراجعة.

نزعة الشك المهني لدى المراجع:

نزعة الشك المهني لدى المراجع تعني أن المراجع دائماً يكون لديه حيطة وحذر وألا يفترض حسن النية في الإدارة بل يكون لديه شك دائم في عمل الإدارة، وكما سبق الإشارة في الدراسات السابقة فإن نزعة الشك المهني التي قد يمارسها المراجع قد تمكنه من التغلب على سياسة إدارة عملية المراجعة التي قد تتبناها الإدارة، أي أنه كلما

زادت درجة الشك المهني لدى المراجع تزداد قدرته على اكتشاف الأخطاء المتعمدة من قبل الإدارة والتي تهدف من خلالها إلى التأثير على رقم صافي الأرباح والعكس صحيح.

سوف يتم قياس نزعة الشك المهني لدى المراجع بمتوسط مجموع الأرقام التي يحصل عليها كل مراجع من خلال تعليقه على العبارات الخاصة بقياس نزعة الشك المهني، فكما سيأتي الذكر تتضمن البيانات جزء خاص به سبع عبارات لقياس نزعة الشك المهني تتراوح الإجابة عليها ما بين لا أتفق بشدة وقيمتها صفر وأتفق بشدة وقيمتها ٦. وبالتالي تكون قيمة المتغير لكل مفردة عبارة عن مجموع الدرجات التي حصل عليها من تعليقه على العبارات السبعة مقسوما على ٧.

الفرض الإحصائي الثاني

الفرض الأصلي:

توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح ودرجة نزعة الشك المهني للمراجع.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة بين قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح ودرجة نزعة الشك المهني للمراجع.

النموذج

بناء على العرض السابق يتمثل نموذج البحث في الشكل التالي

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \varepsilon$$

حيث:

Y تشير إلى المتغير التابع وهو قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح.

β_0 تعبر عن الجزء الثابت في نموذج الانحدار.

β_1 و β_2 تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار.

X1 تشير إلى المتغير المستقل الأول وهو إدارة عملية المراجعة.

X2 تشير إلى المتغير المستقل الثاني وهو نزعة الشك المهني لدى المراجع.

٤ تشير إلى قيمة البواقي في نموذج الانحدار.

١-٢-٣ بيانات الدراسة

بيانات الدراسة عبارة عن قوائم مالية افتراضية (مقارنة لمدة ثلاث سنوات) مستقاة من القوائم المالية المنشورة لشركة صناعية في سوق رأس المال السعودي بالإضافة إلى بعض البيانات المستخدمة في دراسات سابقة (Bhattacharjee. ET at, 1999; and Luippold, 2009) ، تم إعداد نموذجين من القوائم المالية المقارنة يتضمن النموذج الأول نوعين من الأخطاء: الأول الهدف منه التأثير على رقم صافي الأرباح (ممارسات إدارة الأرباح) ويتمثل في تخفيض مصروف المكافآت بمبلغ ٤٥٠٠٢٦ ريال. اكتشاف هذا الخطأ هو المقياس الأساسي للمتغير التابع كما سبق الإيضاح، ولكي يكون من الصعب اكتشاف الخطأ تم تقسيمه إلى جزئين النصف (٢٢٥٠١٣) تم تخفيضها من مصروف المكافآت الإدارية والنصف الثاني من مكافآت البيع، أما النوع الثاني فهو عبارة عن خطأين الهدف منهما توجيه انتباه المراجع إلى مناطق لا تتضمن أخطاء مؤثرة على رقم صافي الأرباح وهما من الأخطاء سهلة الاكتشاف (إدارة عملية المراجعة). الخطأ الأول احتساب استهلاك الأصول الثابت بأقل مما يجب بمبلغ ٤٥٠٠٢٦ ريال وبالتالي تظهر الأصول الثابتة بأعلى مما يجب بنفس المبلغ، الثاني زيادة مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة بمبلغ ٤٥٠٠٢٦ ريال وبالتالي تظهر الأصول غير الملموسة بأقل مما يجب بنفس المبلغ، ولأن الخطأين متوازنين ومتقابلين فسوف يكون أثرهما منعدم على رقم صافي الأرباح، النموذج الثاني من القوائم المالية هو نفس النموذج الأول ولكن بدون النوع الثاني من الأخطاء أي بدون إدارة عملية المراجعة.

أي أن النموذجين متشابهين تماما فيما عدا أن النموذج الأول يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة بينما الثاني لا يتضمن مثل هذه الممارسات. ملحق البحث رقم (١) يعرض النموذج الأول للقوائم المالية والمعلومات اللازمة لإجراء المراجعة التحليلية بالإضافة إلى بيان الاختلافات بين النموذج الأول والنموذج الثاني.

تم إرفاق معلومات توفر خلفية كافية عن الشركة والصناعة التي تنتمي إليها وظروف السوق الذي تنتمي إليه ونتائج مراجعة في السنوات السابقة. بالإضافة إلى ما سبق تم إعطاء إيضاحات مرفقة في كل من النموذجين تشير إلى أن الشركة حققت أرباح تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين والتي تؤدي إلى ربحية بمبلغ ٠,٨٥ ريال لكل سهم^٣.

^٣ يجب التنويه إلى أنه إذا تم اكتشاف الخطأ الذي تم تضمينه في القوائم المالية سوف لا تتفق النتائج مع توقعات المحللين الماليين.

لاستكمال سياسات إدارة عملية المراجعة في النموذج الأول تم الإشارة في الإيضاحات أيضًا إلى أن الشخص المسئول محاسبيا عن الأصول طويلة الأجل (الثابتة وغير ملموسة) تم فصله منذ ستة أشهر وتم استبداله بشخص آخر لديه خبرة محدودة بالأعمال المحاسبية. كما تم التأكيد على أنه لم تحدث أي تغييرات أخرى في الأشخاص المسئولين محاسبيا عن عملية إعداد التقارير. باستثناء الإيضاح السابق لم تتضمن الإيضاحات أي إشارة أخرى إلى مناطق قد تتضمن مخاطر^٤.

أخيرا تم اجراء التحليل الرأسي للقوائم المالية المقارنة لثلاثة سنوات في كلا النموذجين بالإضافة إلى تقديم كافة المعلومات المطلوبة لاستكمال إجراءات المراجعة التحليلية، فمثلا فيما يتعلق بالمدينين تضمن الإيضاح الخاص بها رصيد إجمالي وصافي رقم المدينين ورقم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومصروفات الديون المشكوك في تحصيلها عن السنة الحالية وتحليل أعمار الديون والنسب المالية الأساسية المتعلقة بهذا العنصر.

لاختبار أثر سياسة التحفظ ونزعة الشك المهني لدى المراجعين على قدرة المراجع على مواجهة سياسات إدارة عملية المراجعة تم ارفاق سبع عبارات في شكل استبيان تعكس نزعة الشك المهني لدى المراجع تجاه الإدارة، حيث يطلب من كل مفردة (بعد إتمام التجربة المطلوبة) تحديد مدى الاتفاق مع العبارات المذكورة عن طريق الاختيار ما بين ستة مستويات، الأعلى هو موافق بشدة وتكون درجته ٦ والأقل هو غير موافق بشدة وتكون درجته ١، (العبارات مرفقة في ملحق البحث).

استخدم الباحث متوسط الاستجابات المقدمة على العبارات السبعة لقياس نزعة الشك المهني لدى كل مراجع.

٣-١-٣ المجتمع والعينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الممارسين لمهنة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية سواء كانوا سعوديين أو أجانب، اختار الباحث عينة من هذا المجتمع تتمثل في المراجعين الذين تتوفر فيهم شروط معينة هي: مراجعين يعملون في مكاتب لها خبرة سابقة في مراجعة حسابات الشركات المساهمة، لهم خبرة في أعمال المراجعة لا تقل عن خمس سنوات، سبق لهم إجراء المراجعة التحليلية وأخيرا يعملون في المكاتب الكائنة بمدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية. الشرط الأخير يرجع إلى أن معظم مكاتب المراجعة التي تراجع شركات مساهمة تتركز في مدينة الرياض كما أن معظم هذه المكاتب لها فروع في المدن الأخرى بالمملكة.

^٤ الهدف من هذا الإيضاح هو توجيه انتباه المراجع إلى منطقة تتضمن أخطاء سهلة الاكتشاف وليس لها تأثير على صافي الربح بعيدا عن منطقة إدارة الأرباح.

بلغ عدد المكاتب العاملة في مدينة الرياض حسب موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ٧٧ مكتباً تمثل أكثر من ٥٠% من المكاتب العاملة بالمملكة العربية السعودية. عدد المكاتب التي سبق لها القيام بمراجعة شركات بلغ ٢٩ مكتب.

قام الباحث بعمل زيارات للمكاتب المختارة وشرح المطلوب لمدير المكتب والذي قام بدوره بتوزيع نماذج القوائم المالية على المراجعين الذين يتوافر فيهم الشرطين المحددين (خبرة لا تقل عن خمس سنوات وسبق لهم القيام بمراجعة تحليلية). بلغ عدد النماذج الموزعة ١٠٠ نموذج^٦ أكثر من النصف كانت للمكاتب الأربعة الكبرى (٦٠% تقريباً) والباقي كان لمكاتب المراجعة الأخرى.

حصل الباحث على ردود بلغ عددها ٧٧ مفردة تم استبعاد ٨ ردود لعدم استكمال البيانات المطلوبة، وبذلك أصبح الحجم النهائي لعينة الدراسة ٦٩ مفردة منها ٦٥% تقريباً من العاملين بمكاتب المحاسبة الأربعة الكبرى وقد رأى الباحث أن هذا الحجم مناسب لإجراء التحليل الإحصائي، الجدول رقم (١) يوضح بيانات المجتمع والعينة.

جدول رقم (١)

بيانات المجتمع والعينة

ملاحظات	الحجم النهائي للعينة	الردود المستبعدة	الردود المستلمة	الحجم المبدئي للعينة	مكاتب سبق لها مراجعة شركات المساهمة	المكاتب العاملة بالرياض	المكاتب العاملة بالمملكة
	٦٩	٨	٧٧	١٠٠	٢٩	٧٧	١٣٧
٦٥% من الحجم النهائي عاملين بمكاتب المراجعة الأربعة							

٤-١-٣ الأساليب الإحصائية

سوف يعتمد الباحث على البرنامج الإلكتروني SPSS لإجراء تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين وأيضاً لاحتساب المتوسطات المطلوبة لأغراض التحليل الإحصائي.

° www.socpa.net.sa

٦ ٥٠ نسخة من النموذج الأول و ٥٠ نسخة من النموذج الثاني.

٢-٣ عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:

تم تقسيم مفردات العينة إلى مجموعتين عشوائيا وقدم النموذج الأول من القوائم المالية الافتراضية الذي يتضمن ممارسات الغرض منها إدارة عملية المراجعة للمجموعة الأولى، بينما قدم للمجموعة الثانية النموذج الثاني والذي لا يتضمن ممارسات تهدف إلى إدارة عملية المراجعة، طلب من مفردات العينة استكمال إجراءات المراجعة التحليلية وتحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء، تم استلام ردود من المجموعة الأولى بلغ عددها ٣٥ رد بينما بلغ عدد الردود من المجموعة الثانية ٣٤ رد.

قام الباحث بتفريغ البيانات الواردة في ردود مفردات العينة وإجراء التحليل الاحصائي عليها باستخدام برنامج SPSS بمستوى ثقة ٩٥%، وقد جاءت النتائج على النحو التالي:

أ. الإحصاءات الوصفية للبيانات

يعرض الجدول رقم (٢) الإحصاءات الوصفية للبيانات كما وردت في مخرجات الحاسب الآلي.

جدول رقم (٢)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Y	0.4855	0.19195	69
X1	0.5072	0.50361	69
X2	4.0435	1.21794	69

من الجدول السابق يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. أن متوسط قيمة المتغير Y والذي يشير إلى قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح ٠,٤٨٦، بانحراف معياري يساوي ٠,١٩١.

٢. قام الباحث باحتساب متوسط قيمة المتغير Y لكل مجموعة على حده وكانت النتيجة كما يعرضها جدول رقم (٣) على النحو التالي:

جدول رقم (٣)

Y* X1

Y

X1	Mean	N	Std. Deviation
0.00	0.5765	34	0.14577
1.00	0.3971	35	0.19172
Total	0.4855	69	0.19195

متوسط قيمة Y للمجموعة الثانية من العينة وعددها ٣٤ مفردة والتي استلمت النموذج الثاني الذي لا يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة هو ٠,٥٧٧، بينما المتوسط للمجموعة الأولى والتي بلغ عددها ٣٥ مفردة والتي استلمت النموذج الأول الذي يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة هو ٠,٣٩٧، وهذه النتيجة تشير إلى أن ممارسات إدارة عملية المراجعة تؤثر سلباً على مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتعمدة من جانب الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح.

٣. بالرجوع إلى الجدول رقم (٢) نجد أن متوسط قيمة المتغير المستقل الأول ممارسات إدارة عملية المراجعة هو ٠,٥٠٧، بانحراف معياري قدره ٠,٥٠٤، وهذا الأمر طبيعي لأن مفردات العينة قسمت إلى مجموعتين الأولى هي التي استلمت النموذج الأول والذي يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة وعددها ٣٥ مفردة وكانت قيمة هذا المتغير بالنسبة لها واحد صحيح، بينما المجموعة الثانية وعددها ٣٤ والتي استلمت النموذج الثاني والذي لا يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة وكانت قيمة هذا المتغير بالنسبة لها صفر، لذلك تصبح قيمة المتوسط قريبة جداً من ٠,٥، لو كان عدد المجموعتين متساوياً لأصبح المتوسط يساوي ٠,٥ والانحراف المعياري ٠,٥.

٤. بالرجوع إلى الجدول رقم (٢) نجد أن متوسط قيمة المتغير المستقل الثاني وهو ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع هو ٤,٠٤٣، بانحراف معياري قدره ١,٢١٨، بالرجوع إلى طريقة قياس المتغير السابق عرضها والتي كانت متوسط الدرجة التي تحصل عليها المفردة من مجموع درجات التعليق على العبارات السبعة المقدمة والتي كانت تتراوح ما بين لا أتفق بشدة ودرجتها (١) وأتفق بشدة ودرجاتها (٦). وبذلك يكون أعلى متوسط يمكن أن تحصل عليه المقدر هو ٦ عبارة عن $[7 \div (7 \times 6)]$ ، بينما يكون أقل متوسط يمكن أن تحصل عليه المفردة هو ١ عبارة عن $[7 \div (7 \times 1)]$ ، لذلك فإن المتوسط ٤,٠٤٣ يعني أن هناك ميول أكثر لدى مفردات العينة لاتخاذ سياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة، الجدول رقم (٤) يوضح تبويب تعليق مفردات العينة على العبارات التي تقيس ميول المراجعين لممارسة نزعة الشك المهني

جدول رقم (٤)

Y* X2

Y			
X2	Mean	N	Std. Deviation
2.00	0.2222	9	0.13017
3.00	0.3615	13	0.11929
4.00	0.4818	22	0.13323
5.00	0.6188	16	0.11673
6.00	0.7000	9	0.11180
Total	0.4855	69	0.19195

يتضح من الجدول رقم (٤) أن هناك ٢٥ مفردة لديها ميول عالية لممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة، تلك المفردات عبارة عن ٩ مفردات كان متوسط الدرجة التي حصلت عليها كل مفردة من تعليقاتها على العبارات السبعة هو ٦ (لذلك يعني أن التعليق على كل العبارات كان أتفق بشدة)، بالإضافة إلى ١٦ مفردة متوسط تعليق كل منها على العبارات السبعة هو ٥ وذلك يعني أن تعليقات كل منها تدور حول أتفق بشدة أو أتفق أو أتفق إلى حد ما، بينما المفردات التي لیس لديها ميول لممارسة نزعة الشك المهني فعددها ٩ مفردات كان متوسط الدرجة التي حصلت عليها كل منها ٢ (وذلك يعني أن تعليقاتها تدور حول لا أتفق بشدة أو لا أتفق أو لا أتفق إلى حد ما)، باقي المفردات وعددها ٣٥ فإنها تقع في المنطقة غير المحددة حيث نجد أن ١٣ مفردة تميل إلى لا أتفق إلى حد ما و ٢٢ مفردة تميل تعليقاتها إلى أتفق إلى حد ما، وهذه النتيجة تعني أيضا أن معظم المراجعين بالمملكة العربية السعودية لديهم ميول لاتخاذ سياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة.

العمود الثاني من اليسار (Mean) يعكس متوسط قيمة Y (القدرة على اكتشاف الأخطاء المتعمدة للتأثير على رقم صافي الأرباح) المقابل لكل مجموعة، المجموع التي ليس لديها ميول لممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة كان متوسط قيمة Y بالنسبة لها هو ٠,٢٢٢، بينما نفس المتوسط بالنسبة للمجموعة التي تليها هو ٠,٣٦١ وارتفع المتوسط للمجموعة الثالثة إلى ٠,٤٨١ وللمجموعة الرابعة إلى ٠,٦١٨ وأخيرا ارتفع إلى ٠,٧٠٠ للمجموعة الأخيرة، النتيجة الهامة التي يمكن استنتاجها من دراسة العلاقة بين متوسط قيمة Y وميول مفردات العينة لممارسة نزعة الشك المهني هي أن هناك علاقة إيجابية قوية بين ممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة وقدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح.

ب. معاملات الارتباط

الجدول رقم (٥) يوضح معاملات الارتباط بين المتغير التابع وكل متغير من المتغيرات المستقلة وأيضا بين المتغيرين المستقلين وبعضهما.

جدول رقم (٥)

Correlations

		Y	X1	X2
Pearson Correlation	Y	1.000	-.470	.778
	X1	-.470	1.000	-.375
	X2	.778	-.375	1.000
Sig (1-tailed)	Y		.000	.000
	X1	.000		.0001
	X2	.000	.0001	
N	Y	69	69	69
	X1	69	69	69
	X2	69	69	69

من الجدول رقم (٥) يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. يوجد معامل ارتباط سالب قيمته ٠,٤٧٠، بين القدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح وممارسات الإدارة التي تهدف إلى إدارة عملية المراجعة، وإن كان معامل الارتباط المذكور ليس قوي إلا أنه ليس ضعيف بل يمكن القول إنه متوسط القوة، ولذلك يمكن القول إن ممارسات إدارة عملية المراجعة تؤثر سلباً على قدرة المراجع على ممارسات إدارة الأرباح.
٢. يوجد معامل ارتباط موجب قيمته ٠,٧٧٨، بين قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح وتبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة، ولأن معامل الارتباط بهذه القيمة يعتبر قويا لذلك يمكن استنتاج أن تبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة تجعلهم قادرين على التغلب على ممارسات إدارة عملية المراجعة.
٣. يوجد معامل ارتباط سالب بين المتغير المستقل الأول والمتغير المستقل الثاني قيمته ٠,٣٧٥ وهذا المعامل يمكن القول إنه ارتباط ضعيف إلى حد ما.

ج. ملخص النموذج

جدول رقم (٦) يعرض ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات

جدول رقم (٦)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F change	Df1	Df2	Sig F Change
1	.796 ^a	.634	.623	.11782	.634	57.250	2	66	.000

a Predictors (Constant) X2, X1

b Dependent Variable: Y

يتضح من الجدول رقم (٦) أن قيمة R تساوي ٠,٧٩٨ وقيمة R Square تساوي ٠,٦٢٣ وقيمة Sig. F Change والتي تعكس مدى معنوية النموذج تساوي ٠,٠٠٠ وكما هو معلوم إحصائياً أن قيمة R تقيس مدى قوة العلاقة (الارتباط) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج، بينما R Square تقيس نسبة التغير في المتغير التابع بسبب التغير في المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج، وكل منهما بمستوى المعنوية الذي تعكسه قيمة Sig. F Change وإحصائياً كلما اقتربت قيمة Sig. F Change من الصفر كلما دل ذلك على معنوية العلاقة، بناء على ذلك يمكن استخلاص النتيجة التالية:

١- العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة في هذا النموذج تبدو قوية، وهذا يؤدي إلى استنتاج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح والمتغيرين المستقلين إدارة عملية المراجعة وممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجعين، وتوضح معاملات المتغيرات المستقلة نوع هذه العلاقة.

د. معاملات المتغيرات المستقلة واختبار الفروض

الجدول رقم (٧) يعرض معاملات المتغيرات المستقلة ومستوى المعنوية الخاص بكل متغير كما وردت في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات.

جدول رقم (٧)

Coefficients^a

Model	Unstandardize Coefficients		Standardized Coefficient	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (constant)	.077	.061		1.254	.214
X1	-.074	.031	-.193	-2.384	.020
X2	.110	.013	.700	8.634	.000

a Dependent Variable Y

من الجدول رقم (٧) يمكن استخلاص النتائج التالية:

١- بالنظر إلى معاملات المتغيرات المستقلة في العمود رقم ٢ من يسار الجدول يتضح أنه توجد علاقة عكسية بين المتغير التابع والمتغير المستقل الأول بمستوى معنوية ٠,٠٢٠ بينما توجد علاقة طردية بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثاني بمستوى معنوية ٠,٠٠٠.

٢- يترتب على النتيجة السابقة قبول الفرضين الأصليين للدراسة:

- توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح والممارسات التي قد تمارسها الإدارة بهدف إدارة عملية المراجعة.
- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الأرباح وتبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة.

٣- النموذج الذي يعبر عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرين المستقلين يكون على النحو التالي:

$$Y = 0.77 + (-0.074) X1 + 0.110 X2 + \varepsilon$$

٤. الخلاصة والتوصيات:

ركز هذا البحث على محورين أساسيين: المحور الأول هو دراسة تأثير إدارة عملية المراجعة من جانب الإدارة على قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، أما المحور الثاني فهو دراسة تأثير سياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني لدى المراجعين في التغلب على سياسات إدارة عملية المراجعة، لاختبار العلاقة بين إدارة عملية المراجعة وقدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح استخدم الباحث نموذجين لقوائم مالية افتراضية تضمن الأول ممارسات لإدارة عملية المراجعة وأيضاً ممارسات لإدارة الأرباح، بينما تضمن النموذج الثاني ممارسات لإدارة الأرباح فقط، وتضمنت الإيضاحات المرفقة بالنموذجين جميع المعلومات المطلوبة لإجراء المراجعة التحليلية، تم تقسيم العينة إلى مجموعتين: الأولى ٣٥ مفردة استكملت إجراءات المراجعة التحليلية على النموذج الأول، والثانية ٣٤ مفردة استكملت إجراءات المراجعة التحليلية على النموذج الثاني، طلب من مفردات العينة بناء على إجراءات المراجعة التحليلية تحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء. لقياس تأثير تبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني في عمل الإدارة على قدرتهم في التغلب على إدارة عملية المراجعة التي قد تتبناها الإدارة، أرفق الباحث بالنموذجين استبيان يتضمن سبع عبارات لقياس نزعة الشك المهني لدى مفردات العينة، بإجراء التحليل الإحصائي على البيانات المجمعة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. تؤثر ممارسات إدارة عملية المراجعة سلباً على قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
٢. ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني وتطبيقه لسياسة الحيطة والحذر تؤثر إيجابياً على قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

أخيرا يوصي الباحث بضرورة أن يتخلى المراجعين عن افتراض حسن النية لدى الإدارة وأن يمارسوا نزعة الشك المهني الدائم في عمل الإدارة كما يوصي الباحث بإجراء مزيدا من الأبحاث التي تركز على الأساليب التي تستخدمها الإدارة لمحاولة إدارة عملية المراجعة وتشثيت انتباه المراجع، حيث أن هذه المنطقة تعتبر في رأي الباحث من المناطق البحثية التي تفتقر إلى الأبحاث باللغة العربية.

المراجع

- Anderson, U., K. Kadous, and L. Koonce. (2004) "The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information."¹¹ **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 23: 11-27.
- Bailey, C. D., C. M. Caily, and T. j. Phillips (2006) " A study of Kruglanski's need for closure construct and its implications for judgment and decision making in accounting and auditing' **Working Paper** University of Memphis,
- Barr, S.. (1998) "Misreporting Results." **CFO Magazine**, December 1.
- Bernard, V. L., and D. J. Skinner. (1996) " What motivates managers' choice of discretionary accruals?" **Journal of Accounting and Economics** 22;313-325.
- Bhattacharjee, S., T. kida, and D. M. Hanno (1999) "The impact of hypothesis set size on the time efficiency and accuracy of analytical review judgment" **Journal of Accounting Research** 37; 83-100.
- Bhojraj, S., and R. libby. (2005) "Capital market pressure, disclosure frequency-induced earnings / cash How conflict, and managerial myopia." **The Accounting Review** 80 (1): I -20.
- Bouillon, M. L. (2007) " Earnings management: An executive perspective (book review)." **Issues in Accounting Education**. 22; 126.
- Burgstahler, D., and j. Dichev. (1997). "Earnings management to avoid earnings decreases and losses". **Journal of Accounting and Economics** 24:99-126.
- Cabrera. A. A. (2007). "The financial executive; fraud and error". **Business World**, May 15, S1/5.
- Caramanis, C., and c. Lennox (2008.) " Audit effort and earnings management." **Journal of Accounting and Economics** 45: 1 16-138.
- Collins, J. (2007) "Dell's top management aware of accounting errors, inquiry reveals," Irish Times, August: 18, 17.
- Creswell, J. (2002) "Revenge of the bean counters: The SEC is cracking down on corporate crime with a record of number of probes. And it's just getting warmed up." **Fortune**, (April 29): 22.
- Dezoo rt, T., P. harrison, and m. Taylor (2006) "Accountability and auditors materiality judgments: The effects of differential of pressure

strength on conservatism. Variability and effort.” **Accounting, Organization and Society** 3 1(4/5): 373.

Dhaliwal, D. S., C. A. Gleason, and L. F. Mills. (2004). " Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts". **Contemporary Accounting Research** 21: 431-459.

Duncan, J. R. (2001) "Twenty pressures to manage earnings." **CPA Journal** 71:32 - 37.

Earnings Management. 2008.
http://www.Romeassoc.Com/inv_Jit/archives/earnings.htm,

Farber, D. B. (2005) "Restoring trust after fraud; Does corporate governance matter?" **The Accounting Review** 80: 539 - 561.

Freudenburg, W. R., and M. Alario. (2007) "Weapons of mass distraction; Magicianship, misdirection, and the dark sid of legitimation." **Sociological Forum** 22: 146 - 173.

Giroux, G. (2003) ”**Detecting Earnings Management**” New York; Wiley.

Graham, J. R., C. R. Harvey, and S. Rajgopal. (2005) "The economic implications of corporate financial reporting." **Journal of Accounting and Economics** 40: 3-73

Hayn, C. (1995) "The information content of losses," **Journal of Accounting and Economics** 20: 125 - 153.

Henry, D. (2004) "Fuzzy numbers; despite the reforms, corporate profits can be as distorted and confusing as ever. Here’s how the game is played." **Business Week**, October 4: 78.

Hilzenrath, D. (2007). " Fannie Mae accused of deceiving KPMG, its former auditor" **Washington Post**, April 21, D01.

Jamal, K., P. E. Johnson, and R. G. Berryman. (1995) "Detecting framing effects in financial statements." **Contemporary Accounting Research** 12:85 -105.

Jackson, S. B., and M. K. Pitman. (2001) "Auditors and earnings management" **CPA Journal** 71: 38 - 44.

Jones, K. L., G. V. Krishnan, and K, D. Melendrez. (2008) "Do models of discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earnings? An empirical analysis." **Contemporary Accounting Research** 25: 499 - 53 1.

Johnson, P. E., S. Grazioli and K. Jamal. (1993) "Fraud detection: Intentionality and deception in cognition." **Accounting Organizations and society** 8: 467 - 488.

Joyce, E., and G. C. Biddle. (1981) "Anchoring and adjustment in probabilistic inference in auditing." **Journal of Accounting Research** 19: 120 - 145.

Kahneman, D. (1973) "**Attention and effort**" Englewood Cliffs, NJ: prentice- Hall.

Kalawksy, K. (2005). "Nortel reveals culture of deceit, manipulation: Independent review details incompetence and dysfunction behind restated results." **National Post**, January 12, FP1.

Kalawksy, E., J. Kinnunen, and J. Niskanen (1996) " Dividend-based earnings management: Empirical evidence from Finland" **Journal of Accounting and Economics** 22: 1 -3.

Kasanen, E., J. Kinnunen, and J. Niskanen. (1996). "Dividend-based earnings management: Empirical evidence from Finland". **Journal of Accounting and Economics** 22 (1-3):283.

Kida, T. (1984) "The impact of hypothesis-testing strategies on auditors' use of judgement data" **Journal of Accounting Research** 22 (1): 332-340.

Kim, J. B., R. Chung, and M. Firth (2003)" Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management" **Contemporary Accounting Research** 20 (2): 323,

King, R.R. (2002)" An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game; The effect of group affiliation" **The Accounting Review** 94 (2): 211.

Knapp, M. (2010) " **Contemporary Auditing: Real Issues and Cases** " 7th ed. Mason, OH:Cengage.

Luippold., B. L.(2009) " Managing audits to manage earnings: The impact of baiting tactics on an auditor's ability to uncover earnings management errors" **Unpublished PhD Dissertation**, University of Massachusetts - Amherst.

Luippold., B. L., T. Kida., M. D. Piercev and J. F. Smith (2011) " Managing audits to manage earnings: The impact of baiting tactics on an auditor's ability to uncover earnings management errors" <http://ssrn.com/abstract=1424004>,

MacDonald, e. (2002) " Accounting acrobatics: Growth companies are coming up with more than one way to stretch earnings." **Forbes**, December: 315-322.

Marquardt, C. A., and C. I. Wiedman. (2004) " How are earnings managed? An examination of special accruals. " **Contemporary Accounting Research** 21: 461 -491.

Mavin. D. (2007) "Charges tough to prove: Nortel's auditors would be hard- pressed to uncover alleged misdeed, experts say" **National Post's Financial Post & FP Investing** (Canada), March 13, FPI.

McKee, T, E. (2005) "**Earnings management: An executive perspective**" Mason, OH: Thomson higher Education.

Millstein, I. (2005) "When earnings management becomes cooking the books. The line between legitimate and inappropriate accounting techniques can be a blurry one, but the audit committee must endeavour to make a clear distinction." **Financial Times**, May 27.

NG, T.B.P. (2007) "Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds." **Auditing; A journal of Practice & theory** 26. 17- 89.

Patterson, E. R., and J. R. Smith (2003) " Materiality uncertainty and earnings management' **The Accounting Review** 78 (3): 819-846.

Petty, R, E, and J. T. Cacioppo. (1986) ” **Communication and persuasion: central and peripheral routes to attitude change**¹ New York: Springer-Verlag.

Ricchiute, D.N. (2006) ’ **Auditing 8th ed**". Mason, OH: Thomson.

Simons, D. J., and C. F. Chabris. (1999) "Gorillas in our midst: Sustained inattention blindness for dynamic events” **Perception** 28: 1059-1074.

Smith, J. F., and T. Kida. (1991) " heuristics and biases: expertise and task realism in auditing" **Psychological Bulletin** 109: 472-489.

Subramanyam, K. R. (1996) " The pricing of discretionary accruals” **Journal of Accounting and Economics** 22 (1 -3):250,

U.S. Securities and Exchange Commission. (2007). **Litigation release no. 20333**. SEC v. Nortel networks corporation and Nortel networks limited, civil action no, 07-cv-8851 (S.D.N.Y.).

Vermeir, I., and P. Van Kenhove. (2005). "The influence of need for closure and perceived time pressure on search effort for price and promotional information in a grocery shopping context". **Psychology & Marketing** 22 (1):71-95.

Webster, D. M., and A. W. Kruglanski (1994) "Individual differences in need for cognitive closure" **Journal of Personality and Social Psychology** 67(6): 1049-1062.

ملحق رقم (1)

نموذج القوائم المالية والمعلومات المطلوبة لإجراء المراجعة التحليلية

يعرض الباحث في هذا الملحق للقوائم المالية الافتراضية التي قدمت لمفردات العينة مع جميع المعلومات اللازمة لإجراء المراجعة التحليلية في شكل جداول مرفقة بالقوائم المالية (يبلغ عددها ١٦ جدول). وكما سبق الذكر في متن البحث قدم أيضًا ضمن الإيضاحات معلومات كاملة عن شركة وأن الشركة حققت الأرباح المتوقعة بواسطة المحللين الماليين.

النموذج المعروض في هذا الملحق هو النموذج الأول الذي يتضمن ممارسات لإدارة عملية المراجعة إلى جانب ممارسات لإدارة الأرباح.

لم يعرض الباحث النموذج الثاني حيث أنه لا يختلف عن النموذج المعروض إلا في قيمة مصروفات الإهلاك عن العام الحالي ومصروفات إطفاء الأصول غير الملموسة وبالتالي قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، كما يختلف في أن النموذج الأول تضمن إيضاح يشير إلى أن المسئول محاسبيا عن الأصول الثابتة وغير الملموسة قد تم فصله منذ ستة أشهر وعين بدلا منه شخص لديه معرفة محدودة بالأمر المحاسبية. الجدول المعروض في الصفحة التالية يوضح الفروق بين النموذج الأول المعروض في هذا الملحق والنموذج الثاني الذي يتم عرضه لعدم التكرار.

كما يتضمن هذا الملحق أيضا العبارات السبعة التي تم استخدامها لقياس ميول المراجعين لاتخاذ سياسة الحيطة والحذر وممارسة نزعة الشك المهني في عمل الإدارة.

وقد طلب من مفردات العينة بناء على المعلومات المقدمة استكمال إجراءات المراجعة التحليلية وتحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء. كما طلب منهم التعليق على العبارات السبعة بعد الانتهاء تحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء.

الاختلافات بين النموذج الأول والنموذج الثاني

النموذج الثاني		النموذج الأول		بيان الاختلاف
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	
				في قائمة المركز المالي:
%٥,٨	٥٤٣٥٠٧٢	%٥,٤	٤٩٨٥٠٤٦	مجمع الاستهلاك
%٢٨,٨	٢٦٨١٢٦٢٥	%٢٩,٣	٢٧٢٦٢٦٥٢	صافي الأصول الثابتة
%١,٧	١٦٢٥٠٦٩	%١,٣	١١٧٥٠٤٣	صافي الأصول غير الملموسة
				في قائمة التدفق النقدي
----	٢١٨٨٥٢٣	----	١٧٣٨٤٩٧	تعديل صافي الربح بالاستهلاكات
----	٩٧٨٥٧	----	٥٤٧٨٨٣	التغير في الأصول غير الملموسة
				في جدول مجمع الاستهلاك (جدول رقم ٦)
-----	٧٠٩٩٢٩	-----	٢٥٩٩٠٣	مجمع استهلاك الأثاث
-----	٥١٠١٧٤	-----	٦٠١٤٨	مصرف الاستهلاك
				في جدول الأصول غير الملموسة (جدول رقم ٧) :
---	٨٥٩٩٥٧	---	٤٠٩٩٤٩	الشهرة
---	٠٠٠٠٠	---	٤٥٠٠٢٦	م. إطفاء الشهرة
				المصروفات الإدارية (جدول رقم ١٦):
%٠,٥	٨١٠٢٩٨	%٠,٢	٣٦٠٢٧٢	م. الاستهلاك
%٠,١	١٢٧٥١٨	%٠,٢	٥٧٧٥٤٤	م. إطفاء

الميزانية العمومية المقارنة

العام قبل الماضي (مراجعة)		العام السابق (مراجعة)		العام الحالي (غير مراجعة)		
من الأصول %	القيمة	من الأصول %	القيمة	من الأصول %	القيمة	
						الأصول المتداولة
%٩,٣٠	٨٦٢٩٤٢	%٩,٣٠	٨٦٧٧٢٥٠	%٩,٣	٨٦٢٠٦٠٧	النقدية وما في حكمها
%٢,٣٠	٢١٦٤١٧٠	%٢,٣٠	٢١٦٠٣٤٢	%٢,٤	٢٢٤٩٩٩٧	استثمارات بغرض البيع
%٢٦,٤٠	٢٤٥٥٥٢٥٢	%٢,٦٠	٢٤٦١٢٧٣١	%٢٦,٥	٢٤٦٦٠٩٢٦	المدينون (صافي)
%٢٣,٣٠	٢١٧٤١٥٨٧	%٢,٣٠	٢١٧٤٧٢٥١	%٢٣,٥	٢١٨١٤٩٧٦	المخزون (FINO)
%٢,٤٠	٢٢٣٣١٧	%٢,٥٠	٢٢٩٩٧٨٣	%٢,٤	٢٢٢٦٩٧٩	مصروفات مدفوعة مقدما
%٦٣,٧٠	٥٩٣٢٣٧١١	%٦٣,٩	٥٩٤٩٧٣٥٧	%٦٤,١	٥٩٥٧٣٤٨٥	مجموع الأصول المتداولة
%٣٤,٥٠	٢٣١٠٦٣٤٤	%٣٤,٦٠	٣٢٢٠٥٤٧١	%٣٤,٧	٣٢٢٤٧٦٩٩	الأصول الثابتة
%٥,٤٠	٥٠٠٦٧٥٣-	%٥,٦٠	٥٢٠٩٨٥٣-	%٥,٤	٤٩٨٥٠٤٦-	مجمع استهلاك الأصول الثابتة
%٢٩,١٠	٢٧٠٩٩٥٩١	%٢٩	٢٦٩٩٥٦١٨	%٢٩,٣	٢٧٢٦٢٦٥٢	صافي الأصول الثابتة
%٢,٠٠	١٨٨٠١٠٤	%١,٩٠	١٧٥٢٧٨٦	%١,٣	١١٧٥٠٤٣	الأصول غير الملوثة (صافي)
%٥,٢	٤٨٤٣٠٥٦	%٥,٣	٤٩٢٦٢٦٧	%٥,٣	٤٩٥٥٩٢٨	أصول غير متداولة أخرى
%٣٦,٣١	٣٣٨٢٢٧٥١	%٣٦,١٤	٣٣٦٧٤٤٧١	%٣٥,٩	٣٣٣٩٣٦٢٤	مجموع الأصول الثابتة
%١٠٠	٩٣١٤٦٤٦٢	%١٠٠	٩٣١٧١٨٢٨	%١٠٠	٩٢٩٦٧١٠٩	مجموع الأصول
						الخصوم وحقوق الملكية
%١٥,١	١٤٠٣٨٤٠٩	%١٥	١٤٠١٨٩٠١	%١٥,١	١٤٠٥٧٦١٨	دائنون
%٠,٩	٨٠٠٢٥٥	%٠,٩٠	٨١٧٥٤٧	%٠,٨	٧٨٩٤٧٤	ضرائب مستحقة
%٩,٤	٨٧٥١٠٩٨	%٩,٤	٨٧٨٨٧٢٤	%٩,٤	٨٦٩٩١٧٢	أوراق دفع
%٣,٥	٣٢١٧٤٠٨	%٣,٤	٣١٥٦٩٤٧	%٣,٣	٣٠٨١٢٩١	الجزء المستحق من الديون طويلة الأجل
%٨,٩	٨٣١٤٠٠٩	%٩	٨٣٤٩٧٩٠	%٨,٨	٨١٤٧١٤٦	خصوم متداولة أخرى
%٣٧,٧	٣٥١٢١١٧٩	%٣٧,٧	٣٥١٣١٩٠٩	%٣٧,٤	٣٤٨١٤٧٠١	مجموع الخصوم المتداولة
%١٢,٣	١١٥٠٣٤٨٩	%١٢,٤	١١٥٤٥٣٥٤	%١٢,٥	١١٦٠٩٠١٢	قروض طويلة الأجل
%١٧,٢	١٦٠٣٣٩٢٧	%١٧,٢	١٦٠٣١٣٣٤	%١٧,٠٩	١٥٨٩٠٢٤٠	خصوم أخرى طويلة الأجل
						حقوق الملكية
%٥,٣	٤٩٥٠٠٠٠	%٥,٣	٤٩٥٠٠٠٠	%٥,٣	٤٩٥٠٠٠٠	أسهم عادية
%٣٩,٨	٣٧٠٤١٣٥٦	%٣٩,٨	٣٧٠٥٨٥٨٤	%٤٠,١	٣٧٣١٢١٦٨	أرباح مبقاه
%٤٥,١	٤١٩٩١٣٥٦	%٤٥,١	٤٢٠٠٨٥٨٤	%٤٥,٥	٤٢٢٦٢١٦٨	مجموع حقوق الملكية
%١٠٠	٩٣١٤٦٤٦٢	%١٠٠	٩٣١٧١٨٢٧	%١٠٠	٩٢٩٦٧١٠٩	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

قائمة الدخل المقارنة

العام قبل الماضي		العام السابق		العام الحالي		
من صافي المبيعات %	قيمة	من صافي المبيعات %	قيمة	صافي المبيعات %	قيمة	
102.00%	178581508	102.10%	178843129	102.10%	178296902	المبيعات
2.00%	3523895-	2.10%	3633803-	2.10%	3596860-	(مردودات ومسموحات المبيعات)
100.00%	175057613	100.00%	175209326	100.00%	174700043	صافي المبيعات
71.60%	125262249-	71.50%	125353852-	71.70%	125257040-	(تكلفة البضاعة المباعة)
28.40%	49797363	28.50%	49855474	28.30%	49443003	مجمّل الربح
20.80%	36357152-	20.80%	36379112-	20.50%	35833169-	(مصروفات بيعيه وإدارية)
7.70%	134440211	7.70%	13476362	7.80%	13609834	الدخل التشغيلي
0.40%	629590-	0.30%	610606-	0.30%	604299-	مصروفات / إيرادات أخرى صافي
7.30%	12810621	7.30%	12865756	7.40%	13005535	الدخل قبل الفائدة والضريبة
0.50%	952367-	0.60%	976443-	0.50%	953071-	مصروف الفوائد
6.80%	11858255	6.80%	11889313	6.90%	12052464	الدخل قبل الضريبة (الزكاة)
2.10%	3638465-	2.10%	3642779-	2.10%	3597483-	ضريبة الدخل
4.70%	8219790	4.70%	8246535	4.80%	8554981	صافي الدخل

قائمة التدفقات النقدية

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
			الأنشطة التشغيلية
٨٢١٩٧٩٠	٨٢٤٦٤٣٤	٨٤٥٤٩٨١	صافي الدخل
٢١١٥٦٤٥	٢١٤٩٠٠٣	١٧٣٨٤٩٧	استهلاكات
١٣٨٨١٧	٥٧٤٦٩-	٤٨١٩٥-	التغير في المدينون
٧٣٦٤	٥٥٦٤-	٦٧٧٢٥-	التغير في المخزون
٤٢٣٦٧	٦٦٦١٦-	٧٢٨٠٣	التغير في المصروفات المدفوعة مقدما
٩٥٢٤٠	٤٤٣٠٦	٥٤٧٨٨٣	التغير في الأصول غير الملموسة/ أصول أخرى غير متداولة
١٩٨٢٥	٣٣٥٦٤	١٥٢٠٠١-	التغير في الدائون/ الضرائب وخصوم أخرى قصيرة الأجل
٨٤٠٤٩	٤٤٤٥٨-	٢٠٤٧٥٢-	التغير في الخصوم طويلة الأجل
١٠٧٢٣٠٩٧	١٠٢٩٩٣٠٢	١٠٣٤١٤٩١	التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية
			الأنشطة الاستثمارية
٥١٣٥٩-	٣٨٢٨	٨٩٦٥٥-	التغير في الأوراق الحالية بغرض البيع
٢٠١٧٨٨٥-	٢٠٤٥٠٣٩-	٢٠٠٥٥٣٢-	صافي التغير في الأصول الثابتة
٢٠٦٩٢٤٤-	٢٠٤١٢٠١-	٢٠٩٥١٨٧-	التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية
			الأنشطة التمويلية
٨٣٣٨-	١٨٥٩٥-	١١٩٩٨-	صافي التغير في أوراق دفع طويلة الأجل
٤٥٧٢٩-	٣٧٦٢٦	٨٩٥٥٢-	صافي التغير في أوراق دفع قصيرة الأجل
			اصدار أسهم (شراء أسهم)
٨١٣٠١٧٠-	٨٢٢٩٣٠٦-	٨٢٠١٣٩٨-	توزيعات نقدية مدفوعة
٨١٨٤٢٣٧-	٨٢١٠٢٧٦-	٨٣٠٢٢٩٤٧-	التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية
٤٦٩٦١٧	٤٧٨٢٥	٥٦٦٤٣-	صافي التدفق النقدي
٨١٥٩٨٠٨	٨٦٢٩٤٢٥	٨٦٧٧٢٥٠	الرصيد النقدية أول المدة
٨٦٢٩٤٢٥	٨٦٧٧٢٥٠	٨٦٢٠٦٠٧	رصيد النقدية آخر المدة

فيما يلي المعلومات المطلوبة لإجراء المراجعة التحليلية:

١. الأوراق المالية بغرض البيع

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
٢١٦٤١٧٠	٢١٦٠٣٤٢	٢٢٤٩٩٧	أوراق مالية بغرض البيع
%٢,٣٢	%٢,٣٢	%٢,٤٢	الأوراق المالية % من إجمالي الأصول
%٣,٦٥	%٣,٦٣	%٢,٧٨	الأوراق المالية % من الأصول المتداولة
			تكلفة الأوراق المالية وقيمتها السوقية
			سعر التكلفة
١٢٨٤٩٥٦	١٢٨٨٣١٢	١٢٩٨٧٩٩	أسهم في الشركة س
٥٢٩٥٣١	٥٣٨٤٨٥	٥٤٩٢٠٠	أسهم في الشركة ص
٣٤٣٣٠٤	٣٣٣٤٧١	٣٤٠٥٠١	أسهم في الشركة ع
٢١٥٧٧٩٢	٢١٦٠٢٦٨	٢١٨٨٥٠٠	إجمالي القيمة
			القيمة السوقية
١٣١٨٢٠١	١٢٨٨٣١٤	١٣٣٢٧٦٥	أسهم في الشركة س
٥٠٨٣٥٨	٥٤٦٤١٤	٥٥٢٨١٤	أسهم في الشركة ص
٣٣٧٦١٢	٣٢٤٦١٤	٣٦٤٤١٩	أسهم في الشركة ع
٢١٦٤١٧٠	٢١٦٠٣٤٢	٢٢٤٩٩٩٧	إجمالي القيمة

٢. المدينون

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
٧,١٣	٧,١٢	٧,٠٨	معدل دوران المدينين
٥١,٢	٥١,٢٧	٥١,٥٢	طول فترة التحصيل
١٣٢٥٣٣٢	١٣١٩٠٤٩	١٣٤٥٥١٥	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
%٠,٧٦	%٠,٧٥	%٠,٧٧	كنسبة من صافي المبيعات
%٥,٤٠	%٥,٣٦	%٥,٤٦	كنسبة من رصيد المدينين
			جدول أعمار الديون
			عدد الأيام منذ تاريخ الاستحقاق
١٢٣٤٥٣٤٠	١٢٤٢٨٨٤٣	١٢٤٤٠٢٦٩	من ١ إلى ٣٠ يوم
٨٧١٣٢٨٢	٨٧٤٠١٧١	٨٧٩٩١٨٤	من ٣١ - ٦٠
٣٢٣٢٦٣٠	٣١٨٠٠٧٤	٣٢١٤٣٦٨	من ٦١ - ٩٠
١٥٨٩٣٤٢	١٥٨٢٦٩٢	١٥٥٢٦٢٩	أكثر من ٩٠ يوم
٢٥٨٨٠٥٩٤	٢٥٩٣١٧٨٠	٢٦٠٠٦٤٤١	إجمالي المدينين
١٣٢٥٣٣٢-	١٣١٩٠٤٩-	١٣٤٥٥١٥-	يطرح مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٢٤٥٥٥٢٦٢	٢٤٦١٢٧٣١	٢٤٦٦٠٩٢٦	صافي المدينين

٣. المخزن (الوارد أولاً صادر أولاً)

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
٢٤٢٠٢٥٣٣	٢٤٣٦٥٤٤٨	٢٤٧٥٨٧٨٤	رأس المال العامل
١,٦٩	١,٦٩	١,٧١	نسبة التداول
١,٠١	١,٠١	١,٠٢	نسبة التداول السريعة
٥,٧٦	٥,٧٦	٥,٧٤	معدل دوران المخزون
٦٣,٣٥	٦٣,٣٢	٦٣,٥٧	فترة بقاء المخزون
%٤,٧٠	%٤,٧٠	%٤,٨٠	هامش الربح على المبيعات
%١٢,٧٠	%١٢,٨٠	%١٣,٠٠	هامش الربح قبل الضريبة/ مجموع الأصول
%٢٦	%٢٦,٢٠	%٢٦,٦٠	رأس المال العامل/ مجموع الأصول
١,٨٨	١,٨٨	١,٨٨	صافي المبيعات/ مجموع الأصول
٧,٢٣	٧,١٩	٧,٠٦	صافي المبيعات/ رأس المال العامل
٤,٨١	٤,٨٢	٤,٨٨	صافي المبيعات/ المصروفات البيعية والإدارية
			مكونات المخزون
٤١٩٠٠٩٦	٤١٩٧١٥١	٤١٨٥٠٧٥	مواد خام
٥٧٤٥٩٨٦	٥٧٣٢٣٤٤	٥٠٧٦٣١٠٦	إنتاج تحت التشغيل
١١٨٠٥٦٠٦	١١٨١٧٧٥٦	١١٨٦٦٧٩٥	بضاعة تامة الصنع
٢١٧٤١٦٨٧	٢١٧٤٧٢٥١	٢١٨١٤٩٦٧	المجموع

٤ . تكلفة البضاعة المنتجة والمباعة

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
			المواد المباشرة:
٤٢٧٤٤١٩	٤١٩٠٠٩٥	٤١٩٧١٥١	رصيد أول المدة
٧٨٧٦٠٧٧٧	٧٨٧٧٩٠٤٩	٧٨٧٢٩٦٥٩	مشتريات
٧٨٧٦٠٧٧٧	٨٢٩٦٩١٤٥	٨٢٩٢٦٨١٠	تكلفة المواد المتاحة
٤١٩٠٠٩٥-	٤١٩٧١٥١-	٤١٨٥٩٧٥-	يطرح مخزون آخر المدة
٧٨٨٤٥١٠٠	٧٨٧٧١٩٩٤	٧٨٧٤١٧٣٦	تكلفة المواد المستخدمة
٢٢٤٠٧٨٣٢	٢٢٤٦١٨٣١	٢٢٤٥٨٢٠٦	تكلفة الأجور المباشرة
٢٤٠٨٤٢٧٦	٢٤١١٨٥٣٦	٢٤١٣٦٩٠٠	تكاليف صناعية غير مباشرة
١٢٥٣٣٧٢٠٨	١٢٥٣٥٢٣٦١	١٢٥٣٣٦٨٤١	التكاليف الصناعية خلال الفترة
٥٧١٨٤٦٦	٥٧٤٥٩٨٦	٥٧٣٢٣٤٤	يضاف تكلفة إنتاج تحت التشغيل أول الفترة
١٣١٠٥٥٦٧٣	١٣١٠٩٨٣٤٧	١٣١٠٦٩١٨٥	اجمالي التكاليف الصناعية خلال الفترة
٥٧٤٥٩٨٦-	٥٧٣٢٣٤٤-	٥٧٦٣١٠٦-	يطرح الإنتاج تحت التشغيل الصناعية آخر المدة
١٢٥٠٩٦٨٨	١٢٥٦٦٠٠٣	١٢٥٣٠٦٠٧٨	تكلفة البضاعة تامة الصنع خلال الفترة
			تكلفة البضاعة المباعة
١١٧٥٦١٦٨	١١٨٠٥٦٠٦	١١٨١٧٧٥٦	رصيد مخزون الإنتاج التام أول الفترة
١٢٥٣٠٩٦٨٨	١٢٥٣٦٦٠٠٣	١٢٥٣٠٦٠٧٨	يضاف تكلفة بضاعة تامة الصنع خلال الفترة
١٣٧٠٦٥٨٥٥	١٣٧١٧١٦٠٨	١٢٥٣٠٦٠٧٨	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
١١٨٠٥٦٠٦-	١١٨١٧٧٥٦-	١١٨٦٦٧٩٥-	يطرح مخزون إنتاج تام آخر الفترة
١٢٥٢٦٠٢٤٩	١٢٥٣٥٣٨٥٢	١٢٥٢٥٧٠٤٠	تكلفة البضاعة المباعة

٤ . المصروفات المدفوعة مقدما

العالم الحالي	العالم الماضي	العالم قبل الماضي	
٢٢٢٦٩٧٩	٢٢٩٩٧٨٣	٢٢٣٣١٦٧	المصروفات المدفوعة مقدما
%٣,٧٤	%٣,٨٧	%٣,٧٦	كنسبة % من إجمالي الأصول
%٢,٤٠	%٢,٤٧	%٢,٤٠	نسبة % من الأصول المتداولة
			تصنيف المصروفات المدفوعة مقدما
١٠١٤٠١٤	١٠٤٠٥٠٩	١٠١٥٥٩١	إيجار مقدم
٦٣٢٢٣٦	٦٤٧٠٨٦	٦١٧٦١٥	تأمين مدفوع مقدم
٥٨٠٧٣٠	٦١٢١٨٧	٥٩٩٩٦٠	مستلزمات مكتبية
٢٢٢٦٩٧٩	٢٢٩٩٧٨٣	٢٢٣٣١٦٧	المجموع

٥ الأصول الثابتة

العالم الحالي	العالم الماضي	العالم قبل الماضي	
١٥٦٢١٤٣	١٥٦٢١٤٣	١٥٦٢١٤٣	أراضي
١١٥٦٩٦٠٨	١١٥٧٠٢٧٧	١١٥٩١٠٥٠	مباني وتحسينات
١٤٧٤٨٠٧٣	١٤٥٦٣٨٤٥	١٤٣٣٧٤٤٤	آلات ومعدات
٣٢٣٥٠١٣	٣٣٨٢٨٧٧	٣٤٩٦٠٧٥	أثاث
٤٦١١٦١	٤٥٧٤٩٤	٤٥٣٢٠٧	أصول مستأجرة
٦٧١٧٠٢	٦٦٨٨٣٥	٦٦٦٤٢٥	معدات مناولة
			الإضافات
٠	٠	٠	أراضي
٤٩٢٨٧٢	٤٨٦٥٦١	٥٠٣٤٠٤	مباني وتحسينات
١٠٢٦٢٢٤	١٠٥٧٥١١	١٠١٦٧١٢	آلات ومعدات
٣٦٧٠٠٧	٣٧٨٧٥١	٣٧٩٥٨٢	أثاث
٣١٤٦٠	٣١٢٦٨	٣٠٤٨٩	أصول مستأجرة
٨٧٩٦٩	٩٠٩٣٩	٨٧٦٩٨	معدات مناولة
٢٠٠٥٥٣٢	٢٠٤٥٠٢٩	٢٠١٧٨٨٥	المجموع
			الاستعدادات
٠	٠	٠	أراضي

٤٨٥٩٣٣	٥٠٧٣٣٤	٤٩٣٥٤١	مباني وتحسينات
٨٢٠٣٤٨	٨٣١١١٠	٨٤١٩٩٧	آلات ومعدات
٤٩٤٤٣٠	٤٩١٨٥٠	٥١٦٨٧١	أثاث
٢٧٧٣٠	٢٦٩٨٠	٢٧٧٩٤	أصول مستأجرة
٨٨٤٢٠	٨٨٥٢٩	٨٥١٠٢	معدات مناولة
١٩١٧٨٦١	١٩٤٥٩٠٣	١٩٦٣٣٠٤	المجموع

٦ مجمع الاستهلاك

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
.	.	.	أراضي
١٨٠٧٠٩٧	١٨٧٢٧٩٠	١٩٥٦٦٩١	مباني وتحسينات
٢٣٣٠٧٠٤	٢٤٥١٠٥١	٢٥٩٧١١٧	آلات ومعدات
٦٩٧٤٦٦	٧١٤٦٢٥	٢٥٩٩٠٣	أثاث
٧٣٩٦٠	٧٧٦٢٤	٨٠٠٩٢	أصول مستأجرة
٩٧٥٢٥	٩٣٧٦٣	٩١٢٤٤	معدات مناولة
٥٠٠٦٧٥٣	٥٢٠٩٨٥٣	٤٩٨٥٠٤٦	المجموع
			مصروفات الاستهلاك
.	.	.	أراضي
٥٥٤٠٦٧	٥٧٣٠٢٦	٥٧٧٤٤٣	مباني وتحسينات
٩٥٠٥٢١	٩٥١٤٥٧	٩٨٨٠٦٢	آلات ومعدات
٤٩٦٤٠٤	٥٠٩١١٠	٦٠١٤٨	أثاث
٣٠٠٣٦	٣٠٦٤٤	٣٠٢٦١	أصول مستأجرة
٨٤٦١٦	٨٤٧٦٧	٨٢٥٨٣	معدات مناولة
٢١١٥٦٤٥	٢١٤٩٠٠٣	١٧٣٨٤٩٧	المجموع
%٦,٥٩	%٦,٦٧	%٥,٣٩	نسبة مصروفات الاستهلاك إلى الأصول الثابتة

٧ الأصول غير الملموسة

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
١٨٨٠١٠٤	١٧٥٢٥٨٦	١١٧٥٠٤٣	الأصول غير الملموسة
%٢,٠٢	%١,٨٨	%١,٢٦	الأصول غير الملموسة % من مجموع الأصول
			تصنيف الأصول غير الملموسة
٨٥٩٩٧٥	٨٥٩٩٧٥	٤٠٩٩٤٩	الشهرة
١٠٢٠١٢٨	٨٩٢٦١١	٧٦٥٠٩٣	براءة اختراع
١٨٨٠١٠٤	١٧٥٢٥٨٦	١١٧٥٠٤٣	مجموع
			استبعادات (هبوط) في الأصول غير الملموسة
.	.	.	الشهرة
.	.	.	براءة الاختراع
.	.	.	مجموع
			مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة
.	.	٤٥٠٠٢٦	الشهرة
١٢٧٥١٨	١٢٧٥١٨	١٢٧٥١٨	براءة الاختراع
١٢٧٥١٨	١٢٧٥١٨	٥٧٧٥٤٤	مجموع

٨ أصول أخرى طويلة الأجل

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
٤٨٤٣٠٥٦	٤٩٢٦٢٦٧	٤٩٥٥٩٢٨	أصول أخرى طويلة الأجل
%٥,٢٠	%٥,٢٩	%٥,٣٣	أصول أخرى طويلة الأجل % مجموع الأصول
			تصنيف الأصول الأخرى طويلة الأجل
١٣٢٣٥٢١	١٣٤٤٢٧٩	١٣٧٠٣٤٦	إيداعات طويلة الأجل
٢٤٧٢٤٤٨	٢٥٥٦٧٠٠	٢٥١٧٣٣٧	أوراق قبض طويلة الأجل

١٠٤٧٠٨٧	١٠٢٥٢٨٨	١٠٦٨٢٤٤	أصول أخرى طويلة الأجل
٤٨٤٣٠٥٦	٤٩٢٦٢٦٧	٤٩٥٥٩٢٨	المجموع

٩ المشتريات والدائون والضرائب

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
			مشتريات بضاعة:
٧٨٧٦٠٧٧٧	٧٨٧٧٩٠٤٩	٧٨٧٢٩٩٦٥٩	مواد خام
			مشتريات الشهر السابق واللاحق لنهاية العام:
٩٥٩٩٤٠٥	٩٥٩٣٢١٦	٩٥٦٠٠٠٥	مشتريات شهر ديسمبر
٧٠٢٩٠٧٥	٧٠٨٣٧٢٥	٧١٠١٢٣٤	مشتريات شهر يناير
٩٤٥١٢٩	٩٤٥٣٤٩	٩٤٤٧٥٦	مردودات ومسموحات المشتريات
%١,٢٠	%١,٢٠	%١,٢٠	كنسبة من المشتريات
١٤٠٣٨٤٠٦	١٤٠١٨٩٠١	١٤٠٩٧٦١٨	الدائون
%٨,٠٢	%٨	%٨,٠٧	كنسبة % من المبيعات
			رصيد الدائون لآخر وأول شهر من العام
١٤٠٣٨٣٠٦	١٤٠١٨٩٠١	١٤٠٩٧٦١٨	رصيد ٣١ ديسمبر
١٤٠٢٣٠٩١	١٤٠٧٧٠٢٥	١٤٠١٠٨٥٤	رصيد ٣١ يناير
٨٠٠٢٦٠	٨١٧٥٤٧	٧٨٩٤٧٤	ضرائب مستحقة
%٢١,٩٩	%٢٢,٤٤	%٢١,٩٥	كنسبة % من المصروفات

١٠ التزيمات أخرى قصيرة الأجل

العام قبل الماضي	العام الماضي	العام الحالي	
٨٣١٤٠٠٩	٨٣٤٩٧٩٠	٨١٤٧١٤٦	التزيمات أخرى قصيرة الأجل
%٢٣,٦٧	%٢٣,٧٧	%٢٣,٤٠	كنسبة% من التزيمات قصيرة الأجل
%٨,٩٣	%٨,٩٦	%٨,٧٦	كنسبة من التزيمات وحقوق الملكية
			تصنيف التزيمات قصيرة الأجل
٢٤١٧٩٦٨	٢٣٥٨٨٩٦	٢١٢٨٠٣٥	مكافآت العاملين
٢١٨١٩٦٤	٢٢٦٢٩١٥	٢٢٦٧٦٨٦	التزيمات ضمان المنتجات
٢٨٢٠٦٩٦	٢٨٢٨٢٨١	٢٨٤٢٢٠٥	خصومات ومسموحات
٨٩٣٣٨١	٨٩٩٦٩٨	٩٠٩٢٢٠	أخرى
٨٣١٤٠٠٩	٨٣٤٩٧٩٠	٨١٤٧١٤٦	المجموع

١١ الديون

العام قبل الماضي	العام الماضي	العام الحالي	
١١٥٠٣٤٨٩	١١٥٤٥٣٥٤	١١٦٠٩٠١٢	ديون طويلة الأجل
%٢٧,٤٠	%٢٧,٥٠	%٢٧,٥٠	كنسبة % من حقوق الملكية
%١٢,٣٠	%١٢,٤٠	%١٢,٥٠	كنسبة % من مجموع الأصول
٩٥٢٣٦٧	٩٧٦٤٤٣	٩٥٣٠٧١	مصروف الفوائد
%٦,٥٠	%٦,٦٠	%٦,٥٠	مصروف الفوائد كنسبة % من إجمالي الديون
٩٥٢٣٦٧	٨٧٨٨٧٢٤	٨٦٩٩١٧٢	أوراق دفع قصيرة الأجل
			تصنيف الديون طويلة الأجل
٤٩٠٣٥١٤	٤٨٤٥٣٧١	٤٩٣٣٠٣٧	قرض طويل الأجل
٢٦٥٧٥٠٨	٢٧١٥٧٦١	٢٦٧٨٨٥٨	اتفاقيات قروض بنكية أخرى
٣١٦٧١٠٩	٣٢١٨٩٩١	٣١٥٤٤١٧	أوراق دفع متوسطة الأجل
٣٩٩٢٧٦٤	٣٩٢٢١٧٨	٣٩٢٣٩٩٢	أوراق دفع طويلة الأجل
١٤٧٢٠٨٩٦	١٤٧٠٢٣٠١	١٤٦٩٠٣٠٣	إجمالي الديون طويلة الأجل
٣٢١٧٤٠٦-	٣١٥٦٩٤٧-	٣٠٨١٢٩١-	يطرح الجزء المستحق من ديون طويلة الأجل
١١٥٠٣٤٨٩	١١٥٤٥٣٥٤	١١٦٠٩٠١٢	الديون طويلة الأجل

١٢ التزامات أخرى طويلة الأجل

العام قبل الماضي	العام الماضي	العام الحالي	
٤٥٣٠٤٣٠	٤٤٨٥٩٨٠	٤٢٨١٢٢٨	التزامات أخرى طويلة الأجل
%٤,٨٦	%٤,٨١	%٤,٦١	كنسبة % من الالتزامات وحقوق الملاك
			تصنيف الالتزامات الأخرى قصيرة الأجل
١٢٢٧١٨٨	١٢٣١٧٤٤	١٠٠٢٩٠١	مكافآت مستحقة للعاملين
١٩٥٢٤٩٠	١٩١٣١٠٣	١٩٢٥٩٣٥	مصروفات ضمان منتجات مستحقة
١٣٥٩٧٦١	١٣٤١١٣٣	١٣٥٢٣٩٣	أخرى
٤٥٣٠٤٣٨	٤٤٨٥٩٨٠	٤٢٨١٢٢٨	المجموع

١٣ الأرباح المحتجزة

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	عدد الأسهم
٠,٠١	٠,٠١	٠,٠١	القيمة الإسمية
٠,٤٩	٠,٤٩	٠,٤٩	علاوة إصدار
٠,٥٠	٠,٥٠	٠,٥٠	سعر الإصدار
٤٠,٥٥	٤١,١٥	٤١,٠١	السعر السوقي للسهم
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أسهم عادية
٤٨٥٠٠٠٠	٤٨٥٠٠٠٠	٤٨٥٠٠٠٠	علاوة إصدار
٤٩٥٠٠٠٠	٤٩٥٠٠٠٠	٤٩٥٠٠٠٠	إجمالي قيمة الأسهم العادية
٠,٨١	٠,٨٢	٠,٨٢	توزيعات لكل أسهم
%٢,٠٠	%٢,٠٠	%٢,٠٠	التوزيعات كنسبة لسعر السهم
٠,٨٢	٠,٨٢	٠,٨٥	ربحية السهم
			الأرباح المحتجزة
٣٦٩٥١٧٣٦	٣٧٠٤١٣٥٦	٣٧٠٥٨٥٨٤	رصيد أول الفترة
٨٢١٩٧٩٠	٨٢٤٦٤٣٥	٨٤٥٤٩٨١	صافي الدخل
٤٥١٧١٥٢٦	٤٥٢٨٧٨٩١	٤٥٥١٣٥٦٥	المجموع
٨١٣٠١٧٠-	٨٢٢٩٣٠٦-	٨٢٠١٣٩٨-	يطرح التوزيعات المدفوعة
٣٧٠٤١٣٥٦	٣٧٠٥٨٥٨٤	٣٧٣١٢١٦٨	رصيد الأرباح المحتجزة آخر الفترة

١٤ المبيعات

العالم قبل الماضي	العالم الماضي	العالم الحالي	
			المبيعات مصنفة حسب المنتج
٩١١٤٠٨٣١	٩٢٠٦١١٤٤٦	٩١١٤٠٨٣١	مبيعات المنتج (أ)
٣٤٨٢٣٣٩٤	٣٤٤٧٥١٦٠	٣٤٨٢٣٣٩٤	مبيعات المنتج (ب)
٥٢٣٣٢٦٧٧	٥٢٣٠٦٥٢٤	٥١٧٨٨٦٣٧	مبيعات المنتج (ج)
١٧٨٢٩٦٩٠٢	١٧٨٢٨٤٣١٢٩	١٧٨٥٨١٥٠٨	مجموع المبيعات

			خلطة المبيعات
%٥١,١٠	%٥١,١٠	%٥١,٥٠	مبيعات المنتج (أ)
%١٩,٥٠	%١٩,٣٠	%١٩,٥٠	مبيعات المنتج (ب)
%٢٩,٤٠	%٢٩,٢٠	%٢٩,٠٠	مبيعات المنتج (ج)

			هامش المساهمة لكل منتج
%٢٥,١٠	%٢٥,١٠	%٢٤,٤٠	مبيعات المنتج (أ)
%٤٢,٨٠	%٤١,٨٠	%٤٢,٤٠	مبيعات المنتج (ب)
%٢٩,٩٠	%٣٠,٥٠	%٣٠,٦٠	مبيعات المنتج (ج)
%٢٩,٩٠	%٢٩,٩٠	%٢٩,٧٠	المتوسط المرجح لهامش المساهمة

			مبيعات الشهر الأول والأخير من العام
١٤٨٤٤١٠١	١٤٩٤٥٢٠٦	١٤٨٥٢٣٤٦	مبيعات شهر ديسمبر
١٤٨٩١١٢٢	١٤٨٩١٦٩٨	١٤٨٧١٧٣٧	مبيعات شهر يناير

٣٥٢٣٨٩٥	٣٦٣٣٨٠٣	٣٥٩٦٨٦٠	مردودات ومسموحات المبيعات
%٢,٠١	%٢,٠٧	%٢,٠٦	كنسبة % من المبيعات

			مردودات ومسموحات الشهر الأول والأخير من كل عام
٢٩٨٨١٠	٣٠٩٩٦٠	٣٠٥٧٩٢	ديسمبر
٢٩٩٧٥٧	٣٠٨٨٥١	٣٠٦١٩١	يناير

١٥ المصروفات البيعية

العالم قبل الماضي		العالم الماضي		العالم الحالي		
نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	
١,٦٠%	٢٧١٤٦٣٥	١,٥٠%	٢٦٨١٦٦٨	١,٦٠%	٢٧١٧٦٧٥	مصروفات ضمان المنتجات
٠,٥٠%	٨٣٩١٢٦	٠,٥٠%	٨٤٥٣٧٤	٠,٥٠%	٨١٧٢٣٥	مصروفات ديون مشكوك فيها
١,٢٠%	٢٠٨٥٥٤٤	١,٢٠%	٢٠٧٠٠١١	١,٢٠%	٢٠٢٢٣٨٣	مصروفات اعلان
٣,٨٠%	٦٦٦١١١٧	٣,٨٠%	٦٦٦٧٨٩٥	٣,٧٠%	٦٤٢٨١٣٦	مكافآت مبيعات
٣,٣٠%	٥٧٨٧٠٩٠	٣,٣٠%	٥٧٩٩٧٣٧	٣,٣٠%	٥٧٣٦٠٥٧	عمولة مبيعات
١٠,٣٠%	١٨٠٨٧٥١٣	١٠,٣٠%	١٨٠٦٤٦٨٦	١٠,١٠%	١٧٧٢١٤٨٦	مجموع مصروفات المبيعات
٢٠,٨٠%	٣٦٣٥٧١٥٢	٢٠,٨٠%	٣٦٣٧٩١١٢	٢٠,٥٠%	٣٥٨٣٣١٦٩	مجموع المصروفات البيعية والإدارية

١٦ المصروفات الإدارية

العالم قبل الماضي		العالم السابق		العالم الحالي		
نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	نسبة % من صافي المبيعات	قيمة	
٢,٨	٤٩٣٩٩٧١	٢,٨	٤٩٥٦٢٢٣	٢,٩٠%	٤٩٩٩٤٦٥	ايجار
٠,٥	٨٠٧٨٨٨	٠,٥	٨٠٦٤٢٢	٠,٢٠%	٣٦٠٢٧٢	استهلاكات
٠,١	١٢٧٥١٨	٠,١	١٢٧٥١٨	٠,٣٠%	٥٧٧٥٤٤	م. إطفاء أصول غير ملموسة
٠,١	٢٤٣٦٩٧	٠,١	٢٣٧٣٠٨	٠,١٠%	٢٣٨٥٩٨	م. تليفون واتصالات
٠,٢	٣٢٦٨٧٣	٠,٢	٣٣٨٩٤٣	٠,٢%	٣٣٥٤٠٤	م. صيانة
٠	٦٠٤٧٣	٠	٦٠٤٧٠	٠	٦٠٢٨١	زيوت ومحروقات
٠,٠	٤٤٨٩٢١	٠,٣	٤٦٤٠٩٢	٠,٣٠%	٤٥٤٦٠٣	خدمات
٠,١	٢٢١٨١٦	٠,١	٢٢٥٠٧٤	٠,١٠%	٢٢٣٩٥٦	مستلزمات سلعية
٠,٦	١٠١٧٢٠٧	٠,٦	١٠٢٦١٣٥	٠,٦٠%	١٠٤٠٢٢٩	تأمين
٤,٩	٨٤٩٠٦٢٤	٤,٨	٨٥١٠٦٦١	٤,٧٠%	٨٢٧٠٦١١	مكافآت إدارية
٠,٩	١٥٨٤٦٥٢	٠,٩	١٥٦١٥٨١	٠,٩%	١٥٥٠٧٢٠	مصروفات أخرى
١٠,٤	١٨٢٦٩٦٣٩	١٠,٢	١٨٣١٤٤٢٦	١٠,٤%	١٨١١١٦٨٢	مجموع المصروفات الإدارية
٢٠,٨	٣٦٣٥٧١٥٢	٢٠,٣	٣٦٣٧٩١١٢	٢٠,٥٠%	٣٥٨٣٣١٦٩	مجموع مصروفات إدارية وبيعه

بعد تحديد الحسابات التي يحتمل أن تتضمن أخطاء الرجاء من سعادتكم التعليق على كل عبارة من العبارات التالية بوضع علامة صح في الخانة التي تعكس رأيكم، ولكم جزيل الشكر على الموافقة على المشاركة في هذه الدراسة.

العبرة	لا أتفق بشدة (١)	لا أتفق (٢)	لا أتفق إلى حد ما (٣)	أتفق إلى حد ما (٤)	أتفق (٥)	أتفق بشدة (٦)
يلجأ المديرون إلى إدارة الأرباح لتحقيق أرباح تتفق مع الأرباح المتوقعة.						
من المحتمل أن يلجأ المديرين إلى ممارسات غير قانونية لإدارة الأرباح إذا كان من المحتمل عدم اكتشافها						
يحاول المديرين إخفاء أخطاء في القوائم المالية لتحقيق مستوى أرباح يتفق مع الأرباح المستهدفة						
المراجع يمنع الإدارة من غش التقارير المالية						
تحاول الإدارة تشتيت انتباه المراجع عن طريق تضمين القوائم المالية أخطاء سهلة الاكتشاف حتى تشغله عن أخطاء أخرى تم إخفاءها بغرض إدارة الأرباح						
عندما يكتشف المراجعون الأخطاء السهلة نسبياً، فإنهم عادة يقومون بزيادة نطاق الفحص متوقعين أن يكتشفوا أخطاء أكثر						
تزداد ثقة المراجع في الإدارة إذا أشارت إلى المناطق التي يحتمل أن تتضمن مخاطر في القوائم المالية.						