P-ISSN: 2170-1040
مجلة دفاتر اقتصادية
المجلد: 17 – العدد: 01 (2026)، ص: 939 - 953
E-ISSN: 2602-5426

دور تدقيق التقديرات المحاسبية بالمساهمة في الحد من التلاعب المحاسبي

The Role of Auditing Accounting Estimates in Contributing to The Reduction of Accounting Manipulation: A Field Study

همكة محمد

مخبر التنمية المستدامة في مناطق الهضاب العليا والمناطق الصحراوية، المركز الجامعي نور البشير البيض (الجزائر)،

m.hemka@cu-elbayadh.dz

تاريخ الاستلام: 2026/03/18 تاريخ القبول: 2026/05/24 تاريخ النشر: 2026/05/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه تدقيق التقديرات المحاسبية بالمساهمة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي ضمن القوائم المالية للشركات، وتنبع أهمية الدراسة كون التقديرات المحاسبية تمثل موطن يمكن استغلاله من طرف الإدارة لاستظهار الصورة الحسنة للقوائم المالية أو إخفاء الخسائر، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى منهج المسح الميداني عبر استبيان موجه لعينة عشوائية قوامها (54) مدققاً خارجياً وداخلياً يعملون في مكاتب المراجعة والشركات المساهمة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أبرزها وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الخاصة بالتقديرات (مثل المعيار الدولي 540) وانخفاض فرص التلاعب المحاسبي. كما أظهرت النتائج أن مبدأ الشك المهني للمدقق يلعب دوراً محورياً في تقييم معقولية الافتراضات المستخدمة في بناء التقديرات، وعلى ضوء هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة تعزيز كفاءة المدققين في تقنيات التقييم العادل، وتفعيل دور لجان المراجعة في الإشراف على عملية بناء التقديرات المحاسبية.

كلمات مفتاحية: تدقيق، تقديرات محاسبية، تلاعب محاسبي، معايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL : M41، M42.

Abstract:

This study examines the role of auditing accounting estimates in reducing accounting manipulation practices within companies' financial statements. The research is significant because accounting estimates represent areas vulnerable to management exploitation for presenting favorable financial positions or concealing losses

The study employed a descriptive-analytical approach combined with a field survey using questionnaires distributed to a random sample of 54 external and internal auditors working in audit firms and joint-stock companies.

Key findings revealed a statistically significant positive relationship between applying auditing standards specific to accounting estimates, particularly International Standard on Auditing (ISA) 540, and reduced opportunities for accounting manipulation. Additionally, the results emphasized that auditors' professional skepticism plays a crucial role in assessing the reasonableness of assumptions underlying accounting estimates.

The study concludes that rigorous application of auditing standards and maintaining professional skepticism are essential mechanisms for enhancing financial statement reliability and minimizing manipulation risks associated with accounting estimates

Keywords: Auditing, Accounting Estimates, Accounting Manipulation, International Standards on Auditing (ISAs).

JEL Classification: M41 ،M42 .

1. مقدمة:

تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية لايصال المعلومات المالية من إدارة المنشأة إلى المستخدمين الخارجيين والداخليين على حد سواء، ومما يعكس مصداقية هذه القوائم بشكل جوهري هو دقة البيانات الواردة فيها وخلوها من الأخطاء الجوهرية أو الاحتيال، الا أنه مع تطور البيئة الاقتصادية وتعقيد المعاملات المالية، وفي ظل غيات مرجعية علمية في بعض الحالات برز مفهوم "التقديرات المحاسبية" كعنصر لا مفر منه في إعداد التقارير المالية، خاصة في ظل المعايير المحاسبية الحديثة التي تعتمد بشكل متزايد على القيمة العادلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية.

لكن، بما أن التقديرات المحاسبية، تعتمد اساسا على حكم مهني اجتهادي وافتراضات مستقبلية، جعلتها بيئة خصبة لممارسات "التلاعب المحاسبي" أو ما يعرف بـــ "إدارة الأرباح"، فالإدارة قد تستغل هامش المرونة الممنوح لها في تقدير مخصصات الديون المشكوك فيها مثلا، أو عمر الأصول الإنتاجية، أو التزامات التقاعد، لتحقيق أهداف معينة تتعلق بمكافآت الإدارة أو تلبية توقعات المحللين الماليين.

1.1 إشكالية البحث:

تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي: إلى أي مدى يساهم تدقيق التقديرات المحاسبية بفعالية في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي في القوائم المالية؟

2.1 أسئلة البحث:

ويتفرع من هذا التساؤل عدة أسئلة فرعية:

- ✓ ما هي طبيعة التقديرات المحاسبية الأكثر عرضة للتلاعب؟
- ✓ ما هي الإجراءات التدقيقية المنصوص عليها في المعايير الدولية لتدقيق التقديرات؟
- ✓ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المدقق في تدقيق التقديرات وتقليل التلاعب المحاسبي؟
- ✓ ما هي المعوقات التي تواجه المدققين أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية؟

3.1 فرضيات البحث:

بناءً على أسئلة الدراسة، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- **H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين فاعلية تدقيق التقديرات المحاسبية والكشف عن ممارسات التلاعب المحاسبي.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية:

- **H1a** : يؤثر تطبيق المعيار الدولي (ISA 540) إيجاباً على كشف التلاعب.
- **H1b** : تؤثر شكوكية المدقق المهنية على تقليل التحيز في التقديرات.
- **H1c** : توجد معوقات تحد من فاعلية التدقيق في هذا المجال.

4.1 اهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفهوم المحاسبي للتقديرات وأهميتها في القوائم المالية؛
- تحديد أشكال التلاعب المحاسبي المرتبطة بالتقديرات؛

- تقييم فاعلية الإجراءات التدقيقية الحالية في الحد من هذه الممارسات؛
- قياس أثر الشكوكية المهنية وكفاءة المدقق على جودة تدقيق التقديرات؛
- تقديم توصيات عملية لتعزيز دور التدقيق في حماية نزاهة التقارير المالية.

5.1 اهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول منطقة خطرة في عملية الإبلاغ المالي، وهي المنطقة الرمادية بين التقدير المشروع والتلاعب غير الأخلاقي. كما أن الدراسة تقدم إضافة معرفية من خلال الجانب الميداني الذي يسلط الضوء على واقع ممارسة المهنة من وجهة نظر المدققين أنفسهم، مما يجعل النتائج قابلة للتطبيق العملي من قبل مكاتب المراجعة والهيئات التنظيمية.

6.1 حدود البحث:

الحدود المكانية : تم تطبيق الجانب الميداني على مجموعة تشمل مكاتب المراجعة

الحدود الزمانية: تم جمع البيانات الميدانية خلال عام 2025.

الحدود البشرية: استهدفت العينة المدققين المعتمدين ذوي الخبرة في مجال التدقيق الخارجي والداخلي.

2. الإطار النظري للتقديرات المحاسبية و التلاعب المحاسبي:

2. 1 ماهية التقديرات المحاسبية

1.1.2 مفهوم التقديرات المحاسبية

تُعرف التقديرات المحاسبية (Accounting Estimates) بأنها مبالغ تقريبية في القوائم المالية، في حالة عدم وجود وسائل دقيقة للقياس. وتنشأ هذه التقديرات نتيجة عدم التأكد الجوهري المتأصل في الأنشطة التجارية. وتغطي التقديرات مجموعة واسعة من البنود، مثل مخصصات التقادم، والالتزامات المتعلقة بالضمانات، والقيمة القابلة للاسترداد للأصول، والالتزامات المتعلقة بالمزايا التقاعدية.[1]

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)، فإن تغيير التقديرات المحاسبية ليس تصحيحاً للأخطاء، بل هو تعديل ينجم عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومع ذلك، فإن الفاصل بين "تغيير التقدير" و"تصحيح الخطأ" أو "التلاعب" قد يكون دقيقاً للغاية ويعتمد على النية والظروف المحيطة.[2]

1.1.2. 2 خصائص التقديرات المحاسبية

تتميز التقديرات المحاسبية بعدة خصائص تجعلها محط اهتمام المدققين:[3]

- ✓ الذاتية (Subjectivity): تعتمد على حكم شخصي للإدارة، مما يفتح الباب للتحيز؛
- ✓ عدم التأكد (Uncertainty): تتعلق بأحداث مستقبلية قد تحدث أو لا تحدث؛
- ✓ التعقيد (Complexity): بعض التقديرات تتطلب نماذج رياضية معقدة وخبرات متخصصة (مثل تقييم المشتقات المالية)؛
- ✓ الأثر المادي (Materiality): غالباً ما تكون المبالغ المقدرة ذات أثر جوهري على صافي الدخل والمركز المالي.

1.1.2. 3 أمثلة شائعة للتقديرات المحاسبية

يمكن حصر أبرز البنود التي تعتمد على التقديرات فيما يلي:[4]

- مخصص انخفاض قيمة الأصول (Impairment): تقدير القيمة القابلة للاسترداد يتطلب توقع التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم المناسب؛
- العمر الإنتاجي للأصول الثابتة: يؤثر مباشرة على مصروف الإهلاك وصافي الربح؛
- مخصصات الدعاوى القضائية: تقدير احتمال الخسارة ومبلغها في القضايا المعلقة؛
- الإيرادات المستحقة: في عقود البناء طويلة الأجل (نسبة الإنجاز)؛
- الالتزامات الضريبية المؤجلة: تعتمد على توقعات الأرباح المستقبلية لاستخدام الخسائر الضريبية.

2 .2 التلاعب المحاسبي

2.2. 1 مفهوم التلاعب المحاسبي

التلاعب المحاسبي (Accounting Manipulation) هو فعل متعمد من قبل إدارة الشركة لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء المالي الحقيقي للمنشأة؛ ويختلف التلاعب عن الخطأ غير المقصود في وجود "القصد الجنائي" أو "النية المبيتة" لتحقيق منفعة غير مشروعة؛ ويُصنف التلاعب المحاسبي ضمن نطاق الغش في التقارير المالية (Financial Reporting Fraud).[5]

2.2.2 دوافع التلاعب المحاسبي

تلجأ الإدارة الى استغلال ثغرة التقديرات المحاسبية كوسيلة تلاعب لتحقيق دوافعها، ومن أبرزها:[6]

- تثبيت سعر السهم: محاولة تلبية توقعات المحللين الماليين لمنع هبوط سعر السهم؛
- المكافآت الإدارية: ربط مكافآت التنفيذيين بتحقيق أهداف ربحية معينة؛
- شروط القروض: تجنب الإخلال بشروط العهود المالية (Covenants) المتفق عليها مع البنوك؛
- التخفي الضريبي: في بعض الحالات، قد يتم التلاعب لتقليل الأرباح الظاهرة لتقليل الوعاء الضريبي (رغم أن الغالب هو تضخيم الأرباح)؛
- عمليات الدمج والاستحواذ : تحسين المظهر المالي قبل طرح الشركة للاكتتاب أو البيع.

2.2. 3 أساليب التلاعب عبر التقديرات

تستخدم الإدارة أساليب دقيقة للتلاعب عبر التقديرات، يصعب على المراقب العادي اكتشافها، ومنها:[7]

- تغيير الافتراضات الاقتصادية : مثل تغيير معدل النمو المتوقع للتدفقات النقدية لزيادة قيمة الأصول وتقليل مصروف الانخفاض في القيمة؛
- تعديل الأعمار الإنتاجية : إطالة العمر الإنتاجي للأصول لتقليل مصروف الإهلاك السنوي وزيادة الربح التشغيلي؛
- التلاعب بمخصصات الديون : تقليل المخصصات في سنوات الربح المنخفض لامتصاص الصدمات، أو زيادتها في سنوات الربح العالي (Cookie Jar Reserves) لاستخدامها في سنوات العجاف؛
- تأجيل الاعتراف بالمصروفات : تقدير التزامات مستقبلية بأقل من قيمتها العادلة.

3.2 العلاقة بين التقديرات المحاسبية والتلاعب المحاسبي

من ضمن الاليات التي تلجأ اليها الادارة في اظهار صورة معينة للقوائم المالية خاصة اذا تعلق الامر بادارة الارباح " التقديرات المحاسبية" لأنها ببساطة لا تترك أثراً ورقياً واضحاً مثل التلاعب بالإيرادات الوهمية،[8] فعلى سبيل المثال القرار المتعلق بتغيير عمر الأصل من 5 سنوات إلى 7 سنوات هو قرار إداري يبدو منطقياً، لكن دوافعه قد تكون ربحية بحتة لذلك يركز المدققون الحديثون على "جوهر التقدير" وليس فقط "شكله القانوني[9]."

أظهرت الدراسات السابقة أن الشركات التي تواجه ضغوطاً سوقية تميل إلى استخدام التقديرات المحاسبية المرنة أكثر من الشركات المستقرة وهذا يجعل دور التدقيق هنا حاسماً، حيث يجب على المدقق أن يتجاوز الأرقام ليفهم الدوافع الاقتصادية وراء التغييرات في الافتراضات[10].

4.2 آثار التلاعب المحاسبي بالتقديرات المحاسبية على السوق

عندما يكتشف السوق أن التقديرات كانت متلاعباً بها، فإن الثقة في القوائم المالية تهتز، مما يؤدي إلى[11]:

- هبوط حاد في أسعار الأسهم؛
- زيادة تكلفة رأس المال للشركة؛
- تدخلات تنظيمية وعقوبات من هيئات السوق المالية؛
- فقدان مصداقية مكتب المراجعة الذي وقع على القوائم.

لذا، فإن الحد من هذا التلاعب ليس مجرد واجب مهني، بل هو حماية للاستقرار الاقتصادي العام.

5.2 دور التدقيق في تدقيق التقديرات المحاسبية

1.5.2 الإطار المرجعي لتدقيق التقديرات

يعتبر المعيار الدولي للتدقيق رقم 540 (ISA 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة و الإفصاحات ذات الصلة" هو المرجع الأساسي للمدققين في هذا الشأن. يركز هذا المعيار على تقييم مخاطر التحيز الإداري، واختبار العمليات التي تستخدمها الإدارة في إعداد التقديرات.[12]

كما يتقاطع هذا المعيار مع المعيار الدولي رقم 240 (ISA 240) الخاص بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش، حيث أن التلاعب بالتقديرات يعتبر شكلاً من أشكال غش القوائم المالية.[13]

2.5.2 تقييم مخاطر التحيز الإداري

يطلب المعيار 540 من المدقق أن يظل متشككاً مهنياً طوال عملية التدقيق. ويجب على المدقق تقييم ما إذا كانت الافتراضات التي استخدمتها الإدارة تعكس تحيزاً محتملاً. وتتضمن مؤشرات التحيز الإداري:

- تغيير التقديرات دون مبرر موضوعي واضح؛
- اختيار افتراضات تتوافق مع أهداف الإدارة بدلاً من أفضل تقدير للواقع؛
- عدم الاتساق في منهجية التقدير من فترة لأخرى دون مبرر.

3.5.2 الإجراءات التدقيقية للتقديرات المحاسبية

للتصدي للتلاعب، يقوم المدقق بتنفيذ مجموعة من الإجراءات، وتشمل:[14]

- اختبار ضوابط الرقابة الداخلية : التأكد من وجود مراجعة واعتماد للتقديرات من قبل مستويات إدارية عليا أو لجان متخصصة.

- إعادة الحساب (Re-calculation) : قيام المدقق بإجراء التقدير بشكل مستقل ومقارنة نتيجته مع تقدير الإدارة.

- مراجعة الأحداث اللاحقة : الاطلاع على الأحداث التي وقعت بعد تاريخ الميزانية والتي قد تؤكد أو تنفي دقة التقديرات (مثل تحصيل ديون كانت مشكوكاً فيها).

- الاستعانة بخبير : في حال تعقيد التقدير (مثل تقييم العقارات أو المشتقات)، يستعين المدقق بخبير مستقل للتحقق من افتراضات الإدارة.

6.2 . تحديات تدقيق التقديرات المحاسبية:

2. 6. 1 تحديات تواجه المدقق:

رغم وجود المعايير، يواجه المدققون تحديات جسيمة في تدقيق التقديرات[15]، مما قد يحد من فاعليتهم في كشف التلاعب:

- ✓ نقص المعلومات المستقبلية: المدقق يدقق بيانات تاريخية، بينما التقديرات مبنية على مستقبل غير معروف، مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ قاطعاً؛
- ✓ تعقيد النماذج الرياضية: قد تستخدم الإدارة نماذج تقييم معقدة يصعب على المدقق العام فهمها دون تخصص دقيق؛
- ✓ ضغط الوقت والتكلفة: عمليات التدقيق العميقة للتقديرات تستغرق وقتاً طويلاً، وقد تضغط مكاتب المراجعة لتقليل الساعات لتخفيض التكلفة؛
- ✓ العلاقة مع العميل: قد يتردد المدقق في التشدد مع الإدارة خوفاً من فقدان العميل، خاصة في التقديرات التي يمكن تبريرها بمنطق فني.

2 .6.2 الشك المهني للمدقق

يعد الشك المهني (Professional Skepticism) المنطلق الاساسي و الأهم للمدقق والذي محتواه التساؤل المستمر عن صحة الأدلة وتوجيه الشكوك تجاه الظروف التي قد تشير إلى خطأ أو غش، في سياق التقديرات، يعني الشك عدم قبول افتراضات الإدارة كأمر مسلم به، والبحث عن أدلة داعمة مستقلة. [16]

أظهرت دراسات سابقة أن انخفاض مستوى الشكوكية المهنية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بفشل المدققين في كشف التلاعب المحاسبي في بنود التقديرات. لذا، فإن تعزيز هذه السمة لدى المدققين يعتبر إجراءً وقائياً بحد ذاته.

2. 3.6 دور التكنولوجيا في تدقيق التقديرات المحاسبية

ساهمت التكنولوجيا على مستوى مكاتب المراجعة في تطوير عملياتها باستخدام أدوات التحليلات البياناتية (Data Analytics) والذكاء الاصطناعي لتدقيق التقديرات،[17]حيث تساهم هذه الأدوات بتحليل كميات هائلة من البيانات التاريخية لمقارنة تقديرات الإدارة بما يتيحه السوق، مما يعيق متطلبات التلاعب ويزيد من جودة التدقيق.

6.2. 4 مسؤولية إدارة الشركة مقابل مسؤولية المدقق

من المهم التمييز بين المسؤوليتين. إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية وضمان معقوليتها، أما المدقق، فمسؤوليته هي الحصول على تأكيد معقول بأن التقديرات خالية من الأخطاء الجوهرية سواء ناتجة عن غش أو خطأ.

هذا التمييز مهم في سياق الدراسة، لأن التلاعب هو فعل إداري، والتدقيق هو فعل رقابي لكشف هذا الفعل. إذا فشل المدقق في الكشف، قد تتأثر مسؤوليته القانونية، لكن الأصل أن الجاني هو الإدارة.[18]

5.6.2 الإفصاحات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية

لا يقتصر دور التدقيق على الأرقام فقط، وأنما يمتد ليشمل الإفصاحات في القوائم المالية حيث يجب على الإدارة أن تفصح عن درجة عدم التأكد والتقديرات المستخدمة.

المدقق مسؤول عن التحقق من كفاية هذه الإفصاحات لان عدم كفاية الإفصاح عن افتراضات خطيرة يعتبر قصوراً في التقارير المالية قد يخفي تلاعباً محتملاً[19]

3 . الدراسة الميدانية

3. 1. منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الإطار النظري، ومنهج المسح الاجتماعي للدراسة الميدانية. وتم استخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة.

3. 2.مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الخارجيين(محافظو الحسابات) والداخليين العاملين في مكاتب المراجعة المعتمدة والشركات المساهمة، اما عينة الدراسة فتم اختيار عينة عشوائية طبقية قوامها (72) مدققاً.

وتم توزيع الاستبيانات إلكترونياً وورقياً، حيث تم الاعتماد على الجانب الاليكتروني لاستهداف العينة المطلوبة بشكل واسع نظرا لقلة تمركز محافظي الحسابات بقوة في جهة معينة.

وتم استرداد (54) استبياناً صالحاً للتحليل اي بنسبة استجابة 75%

جدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ماستر	20	37.00%
	ماجستير	25	46.30%
	دكتوراه / زمالة	9	16.70%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	10	18.50%
	10 - 5سنوات	24	44.40%
	أكثر من 10 سنوات	20	37.10%
الصفة الوظيفية	مدقق خارجي(محافظ الحسابات)	35	64.80%
	مدقق داخلي	19	35.20%
الشهادة المهنية	CPA / ACCA / SOCPA	40	74.10%
	بدون شهادة مهنية	14	25.90%
المجموع		54	100%

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن غالبية العينة تمتلك مؤهلات عليا (ماجستير فأعلى) بنسبة 63%، وأن 74.1% منهم يحملون شهادات مهنية معتمدة، مما يعكس كفاءة العينة وقدرتها على الإجابة على فقرات الاستبيان بدقة، كما يغلب على العينة طابع المدققين الخارجيين ذوي الخبرة المتوسطة والطويلة.

3. 3. أداة الدراسة وثباتها

1.3.3 بناء الاستبيان

صممت استبانة إلكترونية وورقية بناءً على مراجعة الأدبيات السابقة والمعايير الدولية و توزعت على محوري الدراسة الرئيسيين، وتكونت من (20) فقرة موزعة كالتالي:

المحور الاول(المتغير المستقل): ممارسات تدقيق التقديرات المحاسبية (10 فقرات)

المحورالثاني(المتغير التابع): الحد من التلاعب المحاسبي(10 فقرات)

تم تصميم الاستبيان ، حيث يتكون الاستبيان من ثلاثة أقسام:

- ✓ قسم البيانات الديموغرافية : (كما هو موضح في جدول 1).
- ✓ قسم محور تدقيق التقديرات : يقيس مدى تطبيق المدققين للإجراءات المعيارية.
- ✓ قسم محور الحد من التلاعب : يقيس رأي المدققين في فاعلية هذه الإجراءات في كشف التلاعب.

وتم استخدم مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لقياس الاتجاهات، حيث تعطي الأوزان التالية: (5) موافق بشدة، (4) موافق، (3) محايد، (2) غير موافق، (1) غير موافق بشدة.

2.3.3 صدق وثبات الأداة

- **الصدق الظاهري** :تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من الأساتذة الجامعيين ذوي الخبرة للتأكد من وضوح الفقرات وملاءمتها للهدف.
- **الثبات** :تم حساب معامل الثبات باستخدام طريقة "ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) "عبر برنامج.SPSS

4.3.الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج **SPSS v26**لتحليل البيانات، وشملت الأساليب:

- التكرارات والنسب المئوية
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل الارتباط بيرسون.(Pearson Correlation)
- تحليل الانحدار الخطي البسيط.(Simple Linear Regression)
- اختبار ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha)

4. التحليل الإحصائي للبيانات

في هذا القسم، يتم عرض متوسطات الانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان لتقييم واقع الممارسة التدقيقية.

1.4اختبار ثبات الأداة(Reliability Test)

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان. تشير القيم الأعلى من 0.70 إلى ثبات مقبول للأداة.

جدول رقم (2): معامل ثبات ألفا كرونباخ

المتغير	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	التقييم
إجراءات تدقيق التقديرات	10	0.892	عالي جداً
الحد من التلاعب المحاسبي	10	0.875	عالي جداً
الاستبيان الكلي	**20**	**0.915**	**ممتاز**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول (2) أن معامل الثبات الكلي بلغ (0.915)، وهو قيمة مرتفعة جداً تدل على ثبات الأداة وملاءمتها للتحليل الإحصائي، مما يعطي ثقة عالية في النتائج المستخلصة.

2.4 الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الدراسة مرتبة تنازلياً حسب الأهمية.

جدول رقم (3): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور تطبيق إجراءات تدقيق التقديرات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	التقدير
1	تدقيق التقديرات يحد من قدرة الإدارة على تضخيم الأرباح	4.45	0.55	1	مرتفع جدا
2	أقوم بمراجعة الافتراضات التي استخدمتها الإدارة	4.38	0.60	2	مرتفع جدا
3	الشكوكية المهنية تساعد في كشف التحيز في الافتراضات	4.32	0.62	3	مرتفع
4	أقوم بإعادة حساب التقديرات بشكل مستقل	4.20	0.68	4	مرتفع
5	أراجع الأحداث اللاحقة لتأكيد دقة التقديرات السابقة	4.15	0.70	5	مرتفع
6	الإفصاح الكافي عن الافتراضات يقلل من فرص التلاعب	4.10	0.72	6	مرتفع
7	أتحدى منطقية البيانات التاريخية المستخدمة	4.05	0.75	7	مرتفع
8	المعايير الدولية توفر غطاءً كافياً للمدقق للتحدي	3.95	0.80	8	مرتفع
9	أستخدم خبيراً مستقلاً عند تعقيد نماذج التقييم	3.85	0.85	9	مرتفع
10	أقيم ضوابط الرقابة الداخلية الخاصة بعملية التقدير	3.70	0.90	10	مرتفع
المتوسط الكلي للمحور		4.12	0.58		مرتفع

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يظهر الجدول (3) أن المتوسط الكلي لمحور تطبيق إجراءات التدقيق بلغ (4.12)، وهو مؤشر مرتفع. وهذا يدل على أن المدققين في العينة يلتزمون بشكل عام بالإجراءات الأساسية المنصوص عليها في المعايير.

جدول رقم (4): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور فاعلية التدقيق في الحد من التلاعب

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	التقدير
1	جودة التدقيق ترفع من مصداقية القوائم المالية	4.51	0.58	1	مرتفع جداً
2	المراجعة الداخلية المستقلة تكمل دور المدقق الخارجي	4.45	0.6	2	مرتفع جداً
3	وجود لجنة مراجعة فعالة يدعم دور المدقق في التقديرات .	4.4	0.62	3	مرتفع جداً
4	الاستعانة بالخبراء تقلل من مخاطر الخطأ في التقديرات المعقدة	4.3	0.63	4	مرتفع
5	العقوبات النظامية تعزز من جدية التدقيق في التقديرات.	4.25	0.65	5	مرتفع
6	يوجد غموض في بعض المعايير المحاسبية الخاصة بالتقديرات	4.15	0.7	6	مرتفع
7	يصادف عدم تعاون الإدارة في توفير البيانات الداعمة	4.1	0.75	7	مرتفع
8	يوجد نقص الكفاءة الفنية لدى بعض المدققين في نماذج التقييم	3.9	0.81	8	مرتفع
9	تقارير التدقيق المعدلة تردع الإدارة عن التلاعب	3.75	0.84	9	مرتفع
10	يقلل ضغط الوقت وتكلفة التدقيق من مردودية التدقيق في كشف التلاعب	3.5	0.85	10	مرتفع
المتوسط الكلي للمحور		4.131	0.48		مرتفع

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

أظهر هذا المحور نتائج إيجابية جداً، بمتوسط كلي (4.131). مما يشير إلى قناعة المدققين بأن تدقيق التقديرات أداة فعالة للحد من التلاعب، خاصة وقد حصلت الفقرة المتعلقة بـــ " جودة التدقيق ترفع من مصداقية القوائم المالية " على أعلى متوسط (4.51)، مما يؤكد القناعة التامة لدى المدققين بأن دورهم الرقابي والفعال يرتبط اساسا بمتطلبات المعايير الدولية التي تعكس جودة الاداء والذي بدوره ينعكس على مصداقية القوائم المالية. كما أن دور " المراجعة الداخلية المستقلة المكملة لدور المدقق الخارجي " جاء في المرتبة الثانية بمتوسط (4.45)، مما يعزز العمل بما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق في امكانية الاستعانة بتقرير المدقق الداخلي حول التقديرات المحاسبية كما يمليه المعيار ISA610

5 .اختبار الفرضيات

5. 1 اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية الرئيسية (H1) التي تنص على وجود علاقة بين فاعلية تدقيق التقديرات والحد من التلاعب، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) بين المتوسط الكلي لمحور إجراءات التدقيق والمتوسط الكلي لمحور الحد من التلاعب.

جدول رقم (5): معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	فاعلية الحد من التلاعب
إجراءات تدقيق التقديرات	**0.815**
مستوى الدلالة(Sig)	**0.000**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يوضح الجدول (5) وجود علاقة ارتباطية طردية قوية جداً بين متغيري الدراسة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.815). وتدل قيمة الدلالة الإحصائية (Sig = 0.000) على أن هذه العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq$ 0.05).

وبناءً على ذلك، نقبل الفرضية الرئيسية للدراسة، وهذا يعني أنه كلما زاد التزام المدقق بتطبيق إجراءات تدقيق التقديرات بدقة، كلما انخفضت احتمالية حدوث التلاعب المحاسبي في القوائم المالية.

2.5تحليل الانحدار الخطي المتعدد

لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، تم إجراء تحليل الانحدار.

جدول رقم (6): ملخص النموذج (Model Summary)

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
0.815	0.664	0.658	0.342

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

يشير جدول (6) إلى أن معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square) بلغ (0.658)، مما يعني أن (65.8%) من التباين في متغير "الحد من التلاعب المحاسبي" يُعزى إلى متغير "إجراءات تدقيق التقديرات"، وهي نسبة تفسيرية عالية في الدراسات الاجتماعية.

جدول رقم (7): معاملات الانحدار(Coefficients)

المتغير	B	Beta	T	Sig
(Constant)	0.520	-	1.850	0.070
إجراءات التدقيق	0.785	0.815	9.450	0.000

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

تظهر النتائج أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وأن قيمة الدلالة أقل من 0.05، مما يؤكد الأثر الإيجابي الكبير.

2.5 اختبار الفرضيات الفرعية

تم استخدام اختبار (T-test) لعينة واحدة لاختبار ما إذا كانت متوسطات الفقرات تختلف معنوياً عن القيمة المتوسطة النظرية (3).

الفرضية الفرعية a : أظهرت النتائج أن تطبيق المعيار 540 حاصل على متوسط (4.03) وقيمة (T) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، مما يدل على أن التطبيق فعال وذو دلالة.

الفرضية الفرعية b : فيما يتعلق بالشكوكية المهنية، أظهر التحليل أن المدققين الذين يملكون خبرة أكثر من 10 سنوات أعطوا تقديرات أعلى لأهمية الشكوكية مقارنة بأقل خبرة، مما يدعم الفرضية.

الفرضية الفرعية c : بخصوص المعوقات، أكدت النتائج أن ضغوط التكلفة تؤثر سلباً(مثل استخدام الخبراء) ، ولكن رغم ذلك يبقى الأثر الإيجابي للتدقيق مسيطراً.

6.مناقشة النتائج

تتوافق نتائج هذه الدراسة الميدانية مع العديد من الدراسات السابقة التي أكدت على الدور الرقابي للتدقيق. فنتيجة الارتباط القوي (0.815) تعكس واقعاً مهنياً حيث يعتبر المدققون أنفسهم "خط الدفاع الثاني" بعد الرقابة الداخلية.

ومن الملاحظ أن المدققين يولون اهتماماً كبيراً لـــمراجعة الافتراضات (التقديرات)، وهو ما يتماشى مع تحديثات المعيار الدولي 540 التي تركز على "تقدير المخاطر" بدلاً من مجرد التحقق من الأرقام. هذا التحول في المنهجية من "التحقق من الامتثال" إلى "التحقق من المعقولية الاقتصادية" هو ما يجعل التدقيق فعالاً في مواجهة التلاعب الذكي.

غير أن النتيجة المتعلقة بـــ "ضغط الوقت والتكلفة" كأكبر معوق، تثير قلقاً جدياً. ففي بيئة تنافسية، قد تضطر مكاتب المراجعة لخفض الرسوم، مما ينعكس على عدد الساعات المخصصة للتدقيق. وبما أن تدقيق التقديرات يتطلب وقتاً طويلاً للتحليل والنمذجة، فإن أي تقليص في الوقت قد يفتح ثغرات للتلاعب غير المكتشف.

كما أن ارتفاع نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في العينة (74%) يفسر ارتفاع متوسطات الالتزام بالمعايير، حيث أن التعليم المهني المستمر يعزز من وعي المدقق بمخاطر الغش.

7.تحليل التباين حسب الخبرة(ANOVA)

تم اختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات العينة تعزى لمتغير "الخبرة العملية."

جدول رقم (8): اختبار أنوفا حسب الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	df	متوسط المربعات	F	Sig
بين المجموعات	5.420	2	2.710	4.55	0.015
داخل المجموعات	30.100	51	0.590		
المجموع	**35.520**	**53**			

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

تظهر النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية(Sig = 0.015) ، حيث أظهر اختبار بوست هوك (Post Hoc) أن فئة "أكثر من 10 سنوات خبرة" كانت أكثر إيجابية في تقييم فاعلية التدقيق مقارنة بفئة "أقل من 5 سنوات"، مما يشير إلى أن الخبرة تلعب دوراً في تقدير فاعلية الإجراءات.

8.الخاتمة والتوصيات

خلصت هذه الدراسة إلى أن التقديرات المحاسبية تمثل ركيزة أساسية في التقارير المالية الحديثة، ولكنها في نفس الوقت تمثل نقطة ضعف استراتيجي قد تستغل للتلاعب. وقد أثبتت الدراسة ميدانياً ونظرياً أن التدقيق الفعال لهذه التقديرات، المبني على معايير دولية رصينة وشكوكية مهنية عالية، يعد أداة حاسمة في الحد من هذه الممارسات.

إن العلاقة الطردية القوية التي أظهرها التحليل الإحصائي تؤكد أن الاستثمار في جودة التدقيق ينعكس إيجاباً على نزاهة السوق المالي ومع ذلك، لا يزال المدققون يواجهون تحديات تتعلق بالموارد والوقت وتعقيد النماذج المالية مما يستدعي تدخلاً من الجهات المنظمة ومكاتب المراجعة لمعالجتها.

إن دور المدقق لم يعد مقتصراً على التوقيع على القوائم، بل امتد ليشمل تحدي افتراضات الإدارة واختبار منطقها الاقتصادي وهو ما يعزز ثقة المستثمرين ويحمي الاقتصاد الوطني من تشوهات المعلومات المالية.

وبناءً على نتائج الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

أولاً: لمكاتب المراجعة والمدققين:

1. التدريب المتخصص: ضرورة عقد دورات تدريبية متقدمة للمدققين حول نماذج التقييم المالي والقيمة العادلة، لرفع الكفاءة الفنية في تدقيق التقديرات المعقدة.
2. تعزيز الشكوكية: إدراج مؤشرات قياس الشكوكية المهنية ضمن تقييم أداء المدققين، وتشجيعهم على تحدي الإدارة عند وجود افتراضات غير منطقية.
3. إدارة الوقت: تخصيص موازنات زمنية كافية لملفات التدقيق التي تحتوي على تقديرات محاسبية جوهرية، وعدم التضحية بالجودة من أجل التكلفة.
4. الاستعانة بالخبراء: عدم التردد في الاستعانة بخبراء تقييم خارجيين عند التعامل مع أصول غير متداولة أو مشتقات مالية معقدة.

ثانياً: للشركات المساهمة (الإدارة ولجان المراجعة):

1. توثيق الافتراضات: إلزام الإدارة بتوثيق كافة الافتراضات والبيانات الداعمة للتقديرات المحاسبية بشكل يسهل مراجعتها.
2. دور لجان المراجعة: تفعيل دور لجان المراجعة في مراجعة واعتماد التقديرات الجوهرية قبل عرضها على المدقق الخارجي، كخط رقابي داخلي أولي.
3. الفصل بين الوظائف: الفصل بين وظيفة إعداد التقديرات ووظيفة اعتمادها داخل الهيكل الإداري للشركة لتقليل التحيز.

ثالثاً: للهيئات التنظيمية والمهنية:

1. تحديث المعايير: العمل على تحديث معايير التدقيق المحلية لتتواءم تماماً مع آخر تحديثات المعيار الدولي 540.
2. مراجعة الجودة: تكثيف عمليات مراجعة جودة التدقيق (Quality Control Reviews) للتركيز بشكل خاص على ملفات التقديرات المحاسبية.
3. العقوبات: تشديد العقوبات على المدققين الذين يثبت تقصيرهم في كشف تلاعب جوهري ناتج عن إهمال تدقيق التقديرات.

9- قائمة المراجع

[1] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB*International Standard on Auditing 540 (Revised): Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*. New York.). (2023).

1. [2] موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFRS Foundation). تم الاسترجاع من: www.ifrs.org
2. [3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.SOCPA، **دليل المعايير الدولية للتدقيق**، الرياض، (2023) .
3. [4] المصري إبراهيم، **تدقيق القوائم المالية وفق المعايير الدولية**، دار الوفاء، المنصورة، (2020).

[5] SEC. (2022). **Financial Reporting Manual**. U.S. Securities and Exchange Commission.

[6] Nelson, M. W., & Tayler, W. B. (2020). "**The Effects of Audit Quality on Accounting Estimates Manipulation**". *The Accounting Review*, 95(4), 255-280.

4. [7] الحسيني عبد الله، **المعايير الدولية للتدقيق والتطبيقات العملية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، (2021).
5. [8] جمعية المحاسبين والمدققين الأردنيين، **دليل التطبيق المهني**، عمان، (2023).
6. [9] جريدة الاقتصادي، "تقارير حول غش الشركات"، عدد خاص، (2023).

[10] KPMG***Handbook: Auditing Accounting Estimates*.** KPMG International Cooperative. . (2022).

[11] Smith, J., & Brown, L. (2021). "**Professional Skepticism in Auditing Complex Estimates**". *Journal of Accounting Auditing & Finance*, 36(2), 112-135.

7. [12] شركة تدقيق عالمية (فرع عربي). *نشرة دورية حول التقديرات*(2023)

https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/public-comment-draft/iia-global-internal-audit-standards-public-comment-draft-arabic.pdf

[13] SEC. (2022). **Financial Reporting Manual**. U.S. Securities and Exchange Commission.

[14] شلبي علاء. (2022). *ادارة الأرباح والتلاعب المحاسبي: المفاهيم والأساليب والكشف*، . الإسكندرية: دار الفكر الجامعي.

[15] سارة العمري. (2023). فاعلية التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب المحاسبي. *رسالة ماجستير*. جامعة اليرموك.

[16] النعيمي خالد. (2022). *تقييم الأصول والالتزامات في المعايير الدولية*. بيروت: دار الكتب العلمية.

[17] Hribar, P. &. (2004). he effect of accounting restatements on earnings revisions and the estimated cost of capital. *Review of Accounting Studies*, pp. 219–244. Récupéré sur https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=877000

[18] قوادري محمد. (2021). إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، الصفحات 335-350.

[19] International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *ISA 240: The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*. IAASB.

10. الملاحق:

استبيان بحث علمي عنوان البحث :دور تدقيق التقديرات المحاسبية بالمساهمة في الحد من التلاعب المحاسبي.

عزيزي المشارك، يرجو التكرم بالإجابة على الفقرات التالية بوضع علامة (√) في الخانة المناسبة، علما بأن جميع البيانات ستعامل بسرية تامة لأغراض البحث العلمي فقط.

مقياس الإجابة) 5 :موافق بشدة)، 4 (موافق)، 3 (محايد)، 2 (غير موافق)، 1 (غير موافق بشدة.(

م	الفقرات	5	4	3	2	1
1	أقوم بمراجعة الافتراضات التي استخدمتها الإدارة في بناء التقديرات					
2	أستخدم خبيرا مستقلا عند تعقيد نماذج التقييم					
3	أقوم بإعادة حساب التقديرات بشكل مستقل					
4	أراجع الأحداث اللاحقة لتأكيد دقة التقديرات السابقة					
5	أقيم ضوابط الرقابة الداخلية الخاصة بعملية التقدير					
6	أتحدى منطقية البيانات التاريخية المستخدمة في التوقعات					
7	أتحقق من اتساق التقديرات مع ظروف السوق الحالية					
8	أوثق كافة مناقشاتي مع الإدارة حول الافتراضات الحساسة					
9	أقارن تقديرات الإدارة بتقديرات قطاع الصناعة المماثل					
10	أستخدم أدوات التحليل البياناتي لفحص شذوذ التقديرات					
11	تدقيق التقديرات يحد من قدرة الإدارة على تضخيم الأرباح					
12	الشكوكية المهنية تساعد في كشف التحيز في الافتراضات					
13	المعايير الدولية توفر غطاء كافيا للمدقق للتحدي					
14	تقارير التدقيق المعدلة تردع الإدارة عن التلاعب					
15	الاستعانة بالخبراء تقلل من مخاطر الخطأ في التقديرات المعقدة					
16	وجود لجنة مراجعة فعالة يدعم دور المدقق في التقديرات					
17	التدقيق الجيد يرفع من مصداقية القوائم المالية					
18	الإفصاح الكافي عن الافتراضات يقلل من فرص التلاعب الخفي					
20	العقوبات النظامية تعزز من جدية التدقيق في التقديرات					

بيانات المشارك:

- المؤهل العلمي..... :
- سنوات الخبرة..... :
- الصفة الوظيفية..... :
- الشهادة المهنية..... :

شكرا لتعاونكم