

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

The Role of Audit Committees in Limiting the Practice of Creative Accounting

د. حنان سليمان محمد عثمان

Dr.Hanan Suliman Mohamed Othman

جامعة كسلا- كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم المحاسبة والتمويل

د.عبدالله محمد خالد عبدالله

Dr.Abdalla Mohamed Khalid Abdalla

جامعة كسلا- كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم المحاسبة والتمويل

E-abdallafrm472@gmail.com

د.منال عبد الوهاب عبد الرحمن

Dr.Manal Abdolwahab Abdolrhman

جامعة كسلا- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية-قسم المحاسبة والتمويل

الملخص

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك بعض الشركات لا توجد بها لجان للمراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأيضاً هناك شركات لجان المراجعة التي ليست معدة جيداً للحد والكشف من الممارسات الإبداعية وأيضاً هناك شركات لا يتم اختيار لجان مراجعتها بعناية. هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي تطلع له لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، والتعرف على لجان المراجعة ومدى إمكانيتها في جميع مراحل عملية المراجعة، ومعرفة مدى التزام لجان المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك المعني في الحد من الممارسات الإبداعية. إختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة والحد من المحاسبة الإبداعية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير ومتطلبات المهنة لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وحياد لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: توفر الاشراف الفعال من لجان المراجعة على التقارير يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، أن نشر التقارير المالية بصفة دورية يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، وجود الخبرات والمؤهلات يلعب دوراً هاماً في زيادة موثوقية ومصداقية وعدالة

القوائم المالية. أوصت الدراسة بالآتي: الإهتمام بصورة أكبر بلجان المراجعة لدورها الكبير في القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية، العمل على نشر التقارير المالية بصفة دورية لضمان لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، ضرورة توفر التجانس بين أعضاء لجان المراجعة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
الكلمات المفتاحية: لجان المراجعة، المحاسبة الإبداعية.

Abstract

The study examined the role of audit committees in limiting the practice of creative accounting. The problem of the study was that there are some companies that do not have audit committees to limit creative accounting practices, and there are also companies that have audit committees that are not well prepared to limit and detect creative practices, and there are also companies whose audit committees are not carefully chosen. The study aimed to clarify the role that audit committees aspire to in limiting the practice of creative accounting, to identify audit committees and the extent of their capabilities in all stages of the audit process, and to know the extent to which audit committees adhere to the standards and rules of conduct concerned with limiting creative practices. The study tested the following hypotheses: There is a statistically significant relationship between audit committees and the reduction of creative accounting, There is a statistically significant relationship between adherence to the standards and requirements of the profession and the audit and creative accounting committees. There is a statistically significant relationship between the independence and impartiality of the audit and creative accounting committees. The study reached the following results: Providing effective oversight by audit committees on reports leads to reducing creative accounting practices. Publishing financial reports on a regular basis leads to reducing creative accounting practices, The presence of experience and qualifications plays an important role in increasing the reliability, credibility and fairness of financial statements. The study recommended the following: Paying greater attention to audit committees for their major role in eliminating creative accounting practices, working to publish financial reports on a periodic basis to ensure that creative accounting practices are reduced, the need for harmony among audit committee members to limit creative accounting practices.

Keywords: Audit committees, creative accounting

المحور الأول: الإطار المنهجي:

تمهيد:

كان ينظر إلى المراجع سابقاً على أنه وسيلة من وسائل تحقيق الرقابة الفاعلة ولكن التقدم وظهور الشركات الكبرى وقلة الثقة بين مجالس إدارات المنشآت والجمعية العمومية ومن كثرة وضع السياسات المحاسبية والتقارير المالية الخاطئة وعدم قدرة مجالس إدارات المنشآت على تنفيذ مسؤولياتها القانونية وبعد حلقات الوصل بين المراجعين الداخليين والخارجيين وعدم قدرتهم على إتمام عملهم بكفاءة وفعالية تامة كان لظهور لجان المراجعة الدور الأكبر في الزيادة من فاعلية وظيفة التدقيق ونظم الرقابة المتبعة والتكامل بين أنشطة التدقيق الداخلية والخارجية.

من الجدير بالذكر أن لجان المراجعة في مثل هذه المنشآت الكبيرة التي تقوم بمراجعة البيانات المالية وكشف ما بها من غش وتلاعب ومن هنا ازداد دور هذه اللجان في الحد من هذه الأساليب المتبعة والوقوف على طبيعتها وبيان مدى قدرتها على اتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق المصدقية في البيانات المالية الواردة).

مشكلة الدراسة:

تمثلت المشكلة الدراسة في أن هنالك بعض الشركات لا توجد بها لجان للمراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأيضاً هناك شركات لجان المراجعة التي ليست معدة جيداً للحد والكشف من الممارسات الإبداعية وأيضاً هناك شركات لا يتم اختيار لجان مراجعتها بعناية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- 1- هل توجد علاقة بين استقلالية وحياد لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- 2- هل توجد علاقة بين الالتزام بمعايير ومتطلبات المهنة والتخصص والحد من الممارسة الإبداعية؟
- 3- هل توجد علاقة بين التأهل العلمي والعملية للجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- بيان الدور الذي تطلع له لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- 2- التعرف على لجان المراجعة ومدى إمكانيةها في جميع مراحل عملية المراجعة.
- 3- معرفة مدى التزام لجان المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك المعني في الحد من الممارسات الإبداعية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

- 1- التعرف على لجان المراجعة ومدى أهميتها خاصة للشركات الكبرى.

2- التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها المتبعة.

3- التعرف على إمكانيات لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

فرضيات الدراسة:

أختبرت الدراسة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة والحد من المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير ومتطلبات المهنة لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وحياد لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

منهجية الدراسة:

إعتمدت الدراسة على المناهج الآتية:

1. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة.

2. المنهج الاستنباطي: لصياغة مشكلة الدراسة ووضع الفروضيات.

3. المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات البحث والتأكد من صحتها.

4. المنهج الوصفي التحليلي: لإجراءات الدراسة الميدانية.

المحور الثاني: الدراسات السابقة:

دراسة: أمير، 2016م: تمثلت مشكله الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية: هل توجد علاقة بين استقلاليه وحياد لجان المراجعة في الحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية وبين الالتزام بالمعايير ومتطلبات المهنة والتخصص والحد من المحاسبة الإبداعية. وهدفت الدراسة إلى السعي لمعرفة المشاكل والمعوقات التي تعرضت عمل لجان المراجعة ومعرفة مدى التزام لجان المراجعة بالمعايير وقواعد السلوك المهني في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. وافترضت الدراسة ان هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور لجان المراجعة وبين المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى عده نتائج منها ان استقلاليه أعضاء لجنه المراجعة يجد من المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة انه على لجان المراجعة التحقيق من كفاءه وملائمه نظم المراقبة الداخلية بطريقة مناسبة تساعد في الحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية.

دراسه: عمر، 2018م: تمثلت مشكله الدراسة في ان هنالك تباين في الممارسات المحاسبية وهذا الأمر مكن المحاسبين وممارسي العمل المحاسبي في الشركات وقطاع المصارف بالتلاعب في القوائم المالية باتباع طرق وأساليب محاسبية دقيقه مستغلين تنوع البدائل والتغيرات القانونية. وهدفت الدراسة إلى معرفه دور المدخل الاخلاقي للمعايير كاداه للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بعض المنشآت السودانية المدرجة في سوق السودان للأوراق

المالية. وافترضت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين النزاهة وممارسه المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمبدأ العدالة في مهنة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة الأخلاق المهنية.

دراسة: عبدالرحمن، 2019م: تمثلت مشكله الدراسة في انهيار كبرى الشركات العالمية وازدياد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى الغش والتلاعب في التقارير المالية. وهدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن هنالك مجموعته نشاطات لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها يؤدي إلى الحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة. واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي. وأوصت الدراسة بتنفيذ مهام لجان المراجعة في الحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية.

دراسة: أويس، 2020م: تمثلت مشكله البحث في كيفية قيام لجان المراجعة بتحقيق جودة خدمات لجان المراجعة الخارجية وذلك من خلال استقلاليه وخبره سلطات أعضاء لجنة المراجعة. وهدفت الدراسة إلى الفاء الضوء ماهيه لجان المراجعة من حيث تشكيلها وأهدافها والمسؤوليات الملقاه على عاتقها لتحقيق جوده خدمات المراجعة. وافترضت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلاليه لجان المراجعة وجوده خدمات المراجعة الخارجية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود اجراءات وقوانين ولوائح تحكم عمل لجنة المراجعة في البنك. وأوصت الدراسة بالحصص على اختيار وانتخاب أعضاء لجنة المراجعة بواسطة المساهمين وبمشاركة مجلس الإدارة.

دراسة: محمد، 2022م: تمثلت مشكله الدراسة في وجود اهتمام متزايد في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن يؤدي لجان المراجعة في فحص نظم المراجعة في فحص نظم الرقابة الداخلية وتقييمها. وافترضت الدراسة مساعده لجان المراجعة في تحسين كفاءه نظم المراقبة الداخلية في الشركة. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها، عينه الدراسة أن وجود لجان المراجعة بالنشأة يعمل على تضيق فجوه التوقعات في عمليه المراجعة ويزيد من كفاءه نظم المراقبة الداخلية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وأوصت الدراسة إلى ضرورة وضع أسس ومعايير واضحة للجان المراجعة حتى يساعد مجلس الإدارة في الوفاء بالعديد من المسؤوليات الخاصة عندما يكون هنالك مراقب داخلي.

المحور الثالث: الإطار النظري للجان المراجعة:

أولاً: مفهوم لجان المراجعة:

لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة وذلك نظراً لأن مسؤوليات لجان المراجعة قد تختلف من شركة لأخرى، إلا أننا سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها.



التعريف الأول: يعرف لجان المراجعة بأنها (لجنة يتم تعيين أعضائها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، وتعتبر قناة اتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي للشركة وفي نفس الوقت لها دور رقابي على عمليات الشركة)، وهناك تعريف آخر يعرفها على أنها (لجنة مختلفة من مجلس إدارة الشركة وتختصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين، أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية الطبقة داخل الشركة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة وأيضاً التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية للشركة). كما عرفها آخر على أنها (لجنة يتم تكوينها عن طريق مجلس الإدارة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضاً مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة). وهي أيضاً لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة طبقتي المراجعة الخارجية والداخلية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات (محمد مصطفى سليمان، 2009م، ص ص 160 - 162).

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحث أن لجنة المراجعة تم تعريفها على ضوء كل من عضويتها ومسؤوليتها، إلا أنه من الواضح من خلال هذه التعاريف أن هنالك ثلاث خصائص مميزة للجنة المراجعة وهي أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وأن عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وأن مسؤولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية وأيضاً مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة.

هناك أسباب أدت إلى إنشاء لجنة المراجعة وذلك نتيجة لتنوع وتضخم الأعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة وقد تم التفويض إلى لجنة المراجعة لكي تقوم بعملية الرقابة والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية وهناك أسباب تدعم وجود لجان المراجعة وأثرها على إعداد القوائم المالية وهي أن لجنة المراجعة تتكون من الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية ولديهم الوقت المناسب، وتعتبر في مكان أفضل من مجلس الإدارة بكامل أعضائه من الناحية الإشرافية على عملية إعداد التقارير المالية. وأيضاً عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم في بعض الأحيان لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة إلى أعضاء لجنة المراجعة. وفي بعض الأحيان قد تحدث خلافات بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة ومصالح جودة القوائم المالية بالشركة الذي لا يكون ملائم الأعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين في عملية إعداد التقارير المالية ومن هنا تبرز أهمية وجود أعضاء غير تنفيذيين داخل لجنة المراجعة.

من الأسباب أيضاً مواعيد تقديم التقارير المالية والتي تتطلب في بعض الدول ضرورة النشر الفعلي لتقارير مالية ربع سنوية إلى جانب التقارير السنوية وهو ما يستلزم قدرًا كبيراً من الوقت والجهد ممن ينغمسون في هذه العملية وقد

يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة في هذه العملية التي تستغرق وقتاً طويلاً أمراً لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصص موارد مجلس الإدارة والإشراف الفعلي على عملية إعداد التقارير المالية وبخاصة في الشركات العامة الضخمة، والذي يتطلب قدراً كبيراً من الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية تلك الخبرة والممارسة في المحاسبة والإدارة المالية لا تتوافر لدى جميع أعضاء مجلس الإدارة لكن تتوافر لدى أعضاء لجنة المراجعة.

ثانياً: أهمية لجنة المراجعة:

إن إنشاء لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة، وذلك عن طريق دور لجنة المراجعة في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وذلك من خلال الاجتماع بالمراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة ونهايتها وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.

من ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة بما لديها من استقلالية وخبرة في أعضائها، سوف يؤدي إلى تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية داخل الشركة بالشكل الذي يدعم دورها واستقلاليتها ويجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية بل والأكثر من ذلك تقوم لجنة المراجعة بتقديم الحلول المناسبة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى تفعيل الدور الرقابي والإشرافي له تجاه وظيفة المراجعة الداخلية، كانت هذه أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لإدارة المنشأة أما بالنسبة إلى أهميتها للمراجع الخارجي تعرضت مهنة المراجعة الخارجية إلى العديد من الانتقادات المتعلقة بفعاليتها وذلك في ضوء الانهيارات المالية في بداية القرن الحالي، وهو الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئات العملية والعالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي تلعبه ومن هذه الحلول الاهتمام بالدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المراجع الخارجي بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة. وفي هذا المجال قام Auditing Standard Board في الولايات المتحدة بإصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بدور لجان المراجعة في عملية المراجعة الخارجية (S.A.S 53, 60, 61, 71 and 90).

من الملاحظ أن جميع المعايير اهتمت بطبيعة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وحددت مجموعة من المسؤوليات للجان المراجعة تجاه المراجع الخارجي منها دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي ودور لجان المراجعة في تحديد أتعابه ودورها في حل المشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة ومن خلال هذه المسؤوليات لجنة المراجعة يتضح للباحث أن للجنة دور هام في استقلالية المراجع الخارجي وبالطبع هذا سوف يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقدير المراجع الخارجي ووفي مهنة المراجعة بصفة عامة. أما بالنسبة لأهمية لجان المراجعة الداخلية فإن إنشاء لجان المراجعة أدى



إلى وجود عدد من المنافع لقسم المراجعة الداخلية داخل الشركة، فوجود لجنة مستقلة تقوم باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وتوفير المواد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الشركة وفي نفس الوقت قيام قسم المراجعة الداخلية بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة التي تعتبر حلقة وصل بين هذا القسم ومجلس إدارة الشركة. كل هذا سوف يؤدي في نهاية إلى زيادة استقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية بالشركة (محمد مصطفى سليمان، 2009م، ص 165).

ثالثاً: أهداف لجنة المراجعة:

نشأت لجان المراجعة من أجل تحقيق هدف أساسي وهو الرقابة على عملية التقرير المالي وزيادة الثقة في التقارير المالية، لتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على لجنة المراجعة تحقيق عدة أهداف فرعية. لقد كان الهدف من لجنة المراجعة وقت نشأة فكرتها بالولايات المتحدة الأمريكية هو دعم استقلال المراجع الخارجي ومساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بالتزاماته، أما الآن فإن فكرة لجنة المراجعة تعمل في إطار كيفية التحكم في الشركات ويقصد بالتحكم في الشركات متابعة أعمال المديرين ومسؤولياتهم التي يجب محاسبتهم عنها، ومدى التزام الشركة بالقوانين، ويمكن توضيح أهداف لجنة المراجعة من خلال التعرف على جهود ومسؤوليات لجنة المراجعة

بالتالي يجب على لجنة المراجعة أن تتوافر بها خصائص محددة لكي تقوم بالوظائف التي تمكنها من تحقيق أهدافها ويمكن تلخيص هذه الأهداف في الآتي (محمد الفيومي محمد، 1994م، ص ص 24 - 25):

1- هدف دعم واستقلالية المراجع الخارجي:

يجب أن على لجنة المراجعة القيام بمجموعة من الوظائف لتحقيق هذا الهدف لتحسين علاقة المراجع الخارجي بإدارة الشركة وفحص النزاعات القائمة بينهما، حيث تعمل لجنة المراجعة قناة اتصال بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، كما تهدف إلى الإشراف على متابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي وتقصي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة، يمكن القول إن الهدف النهائي للجنة هو تحسين جودة المعلومات المالية (السيد السقا محمود، 1995م، ص 19).

2- هدف مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على أداء مسؤولياتهم:

يجب على لجنة المراجعة القيام بمجموعة من الوظائف لمساعدة أعضاء مجلس الإدارة في أداء عملهم والتكامل معهم من أجل تحقيق الهدف العام للشركة حيث تعمل اللجنة على ترشيد قراراتهم وتدعيم اتصالاتهم بقسم المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي والتأكد من التزامهم بالقوانين والتنظيمات الخاصة.

يرى "الفيومي" أن الضغوط ازدادت على أعضاء ورؤساء مجالس الإدارة من قبل الجمعيات المنظمة لأعمال الشركات برغبة هذه الجهات في التأكد من قيامهم بالتزاماتهم بأقصى قدر من العناية، مما يوضح زيادة مسؤولية مجالس الإدارة بالنسبة للنواحي المالية والمحاسبية، وظهور الحاجة إلى آلية داخلية تساعد مجلس الإدارة في الوفاء

بالتزاماته ويكون على لجنة المراجعة أن تعرض على مجلس الإدارة في فترات منتظمة نتائج أعمالها (محمد الفيومي محمد، 1994م، ص23).

3- هدف فحص وتقييم التقارير المالية:

يعد هذا الهدف من أهم أهداف لجنة المراجعة، حيث يجب على لجنة المراجعة بأن تقوم بمجموعة من الأنشطة التي تمكنها من الحد من الغش والتصرفات غير القانونية في عملية التقرير المالي، وفحص وتقييم التقارير المالية حيث أن فكرة نشأتها في البداية كانت من أجل زيادة المصدقية للتقارير المالية من قبل مستخدميها وكنتيجه للخوف من الغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية تحركت الشركات لتكوين لجان المراجعة لدعم مصداقية القوائم المالية، على أن يكون دور هذه اللجان مراقبة سلامة التقارير المالية، ولهذا يجب وضوح المسؤوليات والسلطات الموكلة لهذه اللجان التي تؤثر في فعاليتها وذلك حتى تتمكن من فحص وتقييم التقارير المالية والإشراف عليها. (Dorothy, 1996, pp. 88-89).

4- هدف التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية:

يتعين على لجنة المراجعة القيام بعدد من الوظائف والتأكد من سلامة وأمن نظام الرقابة الداخلية المتبع في الشركة، فلقد أصبحت لجنة المراجعة مسؤولة قانونياً عن دراسة وتطوير النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية بالشركة بعد صدور قانون فساد المعاملات الخارجية عام 1977م في الولايات المتحدة الأمريكية، يرى آخرون أن هذا القانون يبين مسؤولية الإدارة عن النواحي المتعلقة بالرقابة الداخلية نظام المحاسبة المطبق بالشركة كما أكد على مسؤولية لجنة المراجعة تجاه المجلس ومنها التأكد من الالتزام بتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية (تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي، 2009م، ص45).

المحور الرابع: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية:

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي عرض لتلك التعريفات:

تطلق ممارسات المحاسبة الإبداعية على بعض الممارسات التي تلجا إليها إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان من أجل إجراء تحسين بصوري غير حقيقي في ربحيتها أو في مركزها المالي، إذ يستخدم بواسطتها المحاسبون وبعلم الإدارة معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالوحدات الاقتصادية دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ لخدمة المصالح الشخصية للإدارة (موقع شذرات shatharat.ne).



كما يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وخلال العقود الماضية أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات تختلف باختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب: عرفها جرفلتز إلى أنها: الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبرها عملية خداع كبرى (شذى عزيز، 2011م، ص12).

يعرف البعض المحاسبة الإبداعية بأنها: العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.

يقدم كاتب آخر تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها" (بجي محمد أبوظالب، 2006م، ص96).

جيمسون تناول هذا الموضوع من زاوية مهنة المحاسبة، حيث أشار إلى أن المحاسبة: تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحلّ المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية، وأن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة، وهذه النشاطات والممارسات التي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يطلق عليها المحاسبة الإبداعية.

يقول سميث وفقاً لخبرته كمحلل استثماري: لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لحفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي (موقع المحاسبون دوت نت www.infotechaccountants.com).

يعرفها مطر وليندا بأنها "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية" (محمد مطر و ليندا حسن الحلبي، 2000م، ص5).

يعرفها الاغا: هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.

يعرفها الكيلاني: بأنها تحافظ كل شركة في البلاد على أرباحها. وكل مجموعة من الحسابات الصادرة تستند على السجلات التي طبخت وشويت برفق وعناية لقد تم تغيير الأرقام التي ظهرت للعامة مرتين بالسنة من أجل حماية

المذنب. أنها أكبر حيلة منذ حضان طروادة وفي الحقيقة كل ذلك الخداع مذاق جيد وأنه بالأجمال شرعي أنه المحاسبة الإبداعية (بسمه قيس شهاب الدين الكيلاني، 2008م، ص 63).

فيما يرى حمدان 2009م أساليب المحاسبة الاحتيالية وغش القوائم المالية بأنها الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلاءم أغراض الإدارة (علّام محمد موسى حمدان، 2009م، ص 4).

يرى رمو 2008م بأنها الطرائق والوسائل التي يعتمدها المحاسب في سبيل التوصل إلى اقرب ما يكون من الحقيقة حول نتيجة النشاط والمركز المالي لشركته وان المحاسب يكون مبدعاً إذا كان اختياره للطريقة أو السياسة المحاسبية الأنسب لطبيعة نشاط شركته والوضع الاقتصادي سليماً (وحيد محمود رمو، 2008م، ص 237).

يعطي (ملفورد) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

يقدم (ناصر) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها.

هناك تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية بأنها: عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية.

يصفها العاني بأنها: هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.

لدى البعض: يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور.

عرفها أحد الباحثين بقوله: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.



في حين يرى بعضهم أنها تصرفات من جانب الإدارة تؤثر في الدخل المبلغ عنه بحيث لا يعبر عن مزية اقتصادية حقيقية للشركة بل إنه قد يكون ضاراً على الأمد الطويل ووصفت بأنها عمل سيئ ينتج عنه تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي.

وفقاً لحمد فإنه يستخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية بشكل واسع للتعبير عن الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمال المنشأة. أما في : (Accounting Dictionary) فتم تعريفها بأنها " مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات وقام مكبارنت وويلانس بتقديم تعريف للمحاسبة الإبداعية وهو المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية.

إن المحاسبة الإبداعية تستخدم في تحسين المركز المالي الظاهري للشركة وتبني وسادة فوق اتفاتها المالية القائمة، فتصير تلك الاتفاقات أقل قيوداً ويرى (قيرفثس) بأن القطاع الخاص ليس وحده الذي يواجه ممارسات المحاسبة الإبداعية فيه، وإنما القطاع العام أو الحكومي أيضاً لديه طرائق خاصة به للتلاعب وفي مثل هذه الحالات فإن حاملي الأسهم ليسوا هم الذين يكونون عرضة للخطر وإنما دافعو الضرائب أيضاً. إن المشكلة توضح من خلال حقيقة أن دافع الضريبة يكون لديه اهتمام أقل إلى حد بعيد في عمليات تمويل القطاع العام أو الحكومي مقارنة مع حامل الأسهم الصغير في اهتمامه بحسابات الشركة الخاصة به وقد أشار جامسون إلى أن المحاسبة تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحلّ المشاكل بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية، فالمرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة، وهذه النشاطات والممارسات والتي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يطلق عليها المحاسبة الإبداعية (Jameson, M., , 1988).

إن استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون مقتصرًا على استدراج مستثمرين جدد إلى الشركة أو العمل على إرضاء حاملي الأسهم الموجودين أصلاً فقط. وإنما أصبحت وسيلة أو أداة للمواجهة في معارك الاستيلاء أو الفوز بأكبر حصة في شركة معينة عند الرغبة في الاندماج مع شركة أخرى، فمن النادر أن يمر عرض مناقصة أو عطاء على أسهم شركة معينة متنافس عليها من دون قيام أحد الطرفين المذكورين أو كليهما باللجوء إلى المحاسبة الإبداعية من أجل إسناد ودعم مواقفهم الخاصة بهم، في حين يقومون بالوقت نفسه بتوجيه الانتقاد إلى طرق معارضتهم في إعداد وتقديم أو عرض المعلومات المالية.

في ضوء قراءة ما جاء آنفاً من قبل الباحثين والكتاب وآخرين يتضح للباحث أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون والمراجعون مع الإدارة استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في الحسابات والتلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، مما سبق يرى الباحث بأنها عبارة عن " ممارسات

حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون والمراجعون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في الحسابات و التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة تحدم بعض الأشخاص "

ثانياً: أسباب استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية:

حدد كل من (سين وانينج) الأسباب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية والتي تكمن في تضارب المصالح بين أصحاب المصالح، إذ أن مصلحة الإدارة هو تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الضريبة جمع وتحصيل ضرائب أكثر، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، إذ أن تعدد المصالح بالرغم من تعارضها هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية، فالمحاسبة الإبداعية تضع البعض في وضعية مستفيدة على حساب البعض الآخر (Sen, pr., 2006).

تلجأ الشركات الناجحة والفاشلة على حد سواء إلى التغيير في المبادئ والسياسات المحاسبية، إلا أن الشركات الفاشلة أكثر لجوء إليها من الشركات الناجحة كما أن الأهداف التي تسعى إليها الشركات الناجحة من التغيير تختلف عن أهداف الشركات الفاشلة منه. فالشركات الناجحة تجري التغييرات المحاسبية أما لغرض الحصول على مزايا ضريبية أو لتكوين احتياطات سرية، بينما تجري الشركات الفاشلة التغييرات في إطار ما يعرف بإجراءات المحاسبة الإبداعية وذلك بقصد أحداث تحسين صوري يُحسن وضعها المالي من زاويتي الربحية والمركز المالي لإنقاذ نفسها أو لتأخير حادثة الإفلاس أو لحماية نفسها من مساءلة المساهمين.

لقد كشفت معظم الدراسات الميدانية التي أجريت على الشركات الفاشلة عن وجود علاقة طردية بين حوادث إفلاس تلك الشركات وميل إدارتها لتغيير المبادئ المحاسبية، كما كشفت عن أن ما يزيد عن 50% من تلك الشركات كانت قد أجرت تغييراً مادياً في المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة فيها وذلك قبل سنة على الأكثر من تاريخ إعلان واقعة الإفلاس، وقد ربطت هذه الدراسات ذلك التغيير بثلاثة أسباب رئيسية هي:

1- السعي نحو تحقيق زيادة صورية في عائد السهم العادي بقصد التأثير على السعر السوقي للسهم في السوق المالي.

2- تحسين النسب المالية للشركة المستخدمة في تقييم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة وطويلة الأجل، لأن الشركات الفاشلة غالباً ما تجري تغييرات متلاحقة في مجالس الإدارة بقصد تحسين أوضاعها المالية ذلك على أساس أن مساهميها يُحمّلون في الغالب الإدارات القائمة أسباب فشل تلك الشركات ولأن التغيير في مجالس الإدارة يتوافق في الغالب مع تغيير مدقق الحسابات يصبح تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية إجراءً مرغوباً فيه من قبل تلك المجالس.

ثالثاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

هناك دوافع تشجع على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بالرغم من عدم أخلاقيتها وهي:

- 1- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات، ويمكن القول أن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي لذا تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- للحصول على التمويل أو المحافظة عليه أو لزيادة الاقتراض من البنوك ويمكن القول أن هذا الإجراء من شأنه أن يؤثر على اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.
- 3- التلاعب الضريبي عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء.
- 4- الحصول على مرتبة جيدة في سلم التصنيف المهني بين المنافسين.
- 5- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- 6- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
- 7- زيادة استفادة المدراء من المعلومات الداخلية: في بعض الأحيان قد تسمح قوانين بعض الشركات بتداول أسهمها من قبل المدراء والموظفين بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لإخبار الشركة.
- 8- الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: يعتمد المدراء إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض زيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.
- 9- العمل على إخفاء بعض الالتزامات لإعطاء صورة أفضل عن الوضع المالي للشركة.
- 10- العمل على إظهار مستوى ثابت للأرباح المحققة بدلا من حالة التذبذب فهذه بعض الأسباب أو الدوافع التي تجعل المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية قصد تحقيق بعض الأهداف التي تحم مصالحهم و لو في المدى القصير. غير أن نتائج مثل هذه الممارسات قد تكون كارثية على كل الأطراف، مسيرين، أعضاء مجلس إدارة و مراجعين. و في هذا المقام تظهر الحاجة الملحة للبحث عن آليات لإيقاف مثل هذه الممارسات أو على الأقل التقليل من آثارها السلبية.

المحور الخامس: الدراسة الميدانية:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وممارسة المحاسبة الإبداعية

جدول (1) التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

لا أوافق بشدة		لا أوافق		لا رأي		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0%	0	0%	0	3.3%	1	33.3%	10	63.4%	19	الإشراف الفعال من لجان المراجعة على التقارير يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية
0%	0	26.7%	8	43.2%	4	43.2%	13	16.7%	5	لجان المراجعة لها دور كبير في القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية
0%	0	30%	9	13.4%	4	33.3%	10	23.3%	7	نشر التقارير المالية بصفة دورية يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية
0%	0	0%	0	16.7%	5	50%	15	33.3%	10	توفر التجانس بين أعضاء لجان المراجعة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0%	0	16.7%	5	20%	6	30%	9	33.3%	10	لجان المراجعة تساعد في القضاء على تضارب المصالح بين أصحاب المصالح بالمنشآت
0.0%	0	0.0%	0	13.3%	4	50%	15	36.7%	11	لجان المراجعة تساعد على التخطيط المستقبلي والمالي للمنشآت

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2024م

من الجدول جدول (1) يتضح:

1. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الأولى (96.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.3) % .
2. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثانية (59.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (26.7) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.3) % .
3. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثالثة (56.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (30) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.4) % .
4. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الرابعة (83.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7) % .

5. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الخامسة (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (16.7) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20) % .
6. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة السادسة (86.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.3) % .
- الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير ومتطلبات مهنة لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية

جدول رقم (2) التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

لا أوافق بشدة		لا أوافق		لا رأي		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
0.0%	0	0.0%	0	3.3%	1	33.3%	10	63.3%	19	ترشيح المراجعين المستقلين يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.0%	0	0.0%	0	13.3%	4	50%	15	36.7%	11	استخدام العينات الاحصائية في أداء مهام المراجعة يقلل من المحاسبة الإبداعية
0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	33.3%	10	66.7%	20	استخدام مبدأ الأهمية النسبية في تخطيط عملية المراجعة من قبل لجان المراجعة خصوصاً ما يتعلق بخاطر الرقابة يؤدي لتحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.0%	0	0.0%	0	16.7%	5	50%	15	33.3%	10	تنسيق العمل بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين يسهم في تقليل ممارسات المحاسبة القضائية
0%	0	0%	0	16.7%	5	50%	15	33.3%	10	الفهم الجيد لمخاطر الأعمال والعمليات من قبل لجان المراجعة له تأثير إيجابي على المحاسبة الإبداعية
0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	33.3%	10	66.7%	20	الخبرات والمؤهلات تلعب دوراً هاماً في زيادة موثوقية ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2024م

من الجدول (2) يتضح:

1. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الأولى (96.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.3) % .
2. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثانية (86.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.3) % .

3. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثالثة (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0) % .
4. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الرابعة (83.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7) % .
5. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الخامسة (83.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7) % .
6. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة السادسة (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0) % .
- الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إحصائية بين استقلالية وحياد لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية

جدول (3) التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثالثة

لا أوافق بشدة		لا أوافق		لا رأي		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	10	33.3%	20	66.7%	استقلالية لجان المراجعة من الوسائل الضرورية لضبط ورقابة الأداء بالمنشآت
0	0.0%	0	0.0%	5	16.7%	15	50%	10	33.3%	معايير الحياد التي تعمل بها لجان المراجعة مهمة لقياس الأداء الفعلي للأنشطة المختلفة
0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	10	33.3%	20	66.7%	دراسة خطة المراجعة بصورة سليمة يمكن من تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية
0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	15	50%	15	50%	استقلالية لجان المراجعة تعكس مدى تطبيق الرقابة المالية الجيدة
0	0%	0	0%	1	3.3%	10	33.3%	19	63.4%	بعد مجالس الإدارات عن عمل لجان المراجعة يساهم في القضاء على المحاسبة الإبداعية
0	0.0%	0	0.0%	5	16.7%	15	50%	10	33.3%	لجان المراجعة تساهم في القضاء على التلاعب بأرقام الربح الضريبي في المنشآت.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2024م

من الجدول جدول (3) يتضح:

1. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الأولى (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0) % .
2. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثانية (83.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7) % .
3. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الثالثة (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0) % .
4. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الرابعة (100) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0) % .
5. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة الخامسة (96.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.3) % .
6. بلغت نسبة الموافقين والموافقون بشدة للعبارة السادسة (83.3) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7) % .

المحور السادس: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. توفر الاشراف الفعال من لجان المراجعة على التقارير يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الابداعية.
2. ان نشر التقارير المالية بصفة دورية يؤدي لتقليل ممارسات المحاسبة الابداعية.
3. تنسيق العمل بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين يسهم في تقليل ممارسات المحاسبة القضائية.
4. توفر الفهم الجيد لمخاطر الأعمال والعمليات من قبل لجان المراجعة له تأثير إيجابي على المحاسبة الابداعية.
5. توفر التجانس بين أعضاء لجان المراجعة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
6. وجود الخبرات والمؤهلات يلعب دوراً هاماً في زيادة موثوقية ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1. التركيز على وجود الاشراف الفعال من لجان المراجعة على التقارير لتقليل ممارسات المحاسبة الابداعية.
2. الإهتمام بصورة أكبر بلجان المراجعة لدورها الكبير في القضاء على ممارسات المحاسبة الابداعية.
3. العمل على نشر التقارير المالية بصفة دورية لضمان لتقليل ممارسات المحاسبة الابداعية.
4. ضرورة توفر التجانس بين أعضاء لجان المراجعة الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

5. العمل على استخدام العينات الاحصائية في أداء مهام المراجعة للحد من المحاسبة الابداعية.

6. الإهتمام بتنسيق العمل بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين لتقليل ممارسات المحاسبة القضائية.

قائمة المصادر والمراجع:

- أمير محمد محمود محمد، دور المراجعة الداخلية في تقليل آثار المحاسبة الإبداعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م).
- أويس عمر الجاك الأمين، دور لجان المراجعة في جوده خدمات المراجعة الخارجية، 2020م.
- تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي، تقييم فعالية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص45.
- السيد السقا محمود، إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، العدد2، 1995م)، ص19.
- شذى عزيز، المحاسبة الإبداعية، كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود، 2011م، ص12.
- عبدالرحمن محمد سعيد عبدالرحمن، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، (الخرطوم: جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2019م).
- علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، (البحرين: الجامعة الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص4.
- عمر أبكر إسحاق لآدم، دور المدخل الأخلاقي في المعايير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، (الخرطوم: جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2018م).
- بسمة قيس شهاب الدين الكيلاني، ، 2008، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها، (بغداد: جامعة بغداد، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2008م، ص63).
- محمد الفيومي محمد، دراسة أسلوب استخدام لجان المراجعة في الشركات المصرية، (طنطا: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد1، 1994م، ص ص 24- 25).



محمد علي أحمد علي، دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة الرقابة الداخلية، (الخرطوم: جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، رسالة ماجستير، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2022م).

محمد مصطفى سليمان، معالجة الفساد المالي - دراسة مقارنة، ط2، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر، 2009م)، ص ص 160 - 162.

ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2000م، ص5.

موقع المحاسبون دوت نت www.infotechaccountants.com

وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 89، العدد 30، العراق، 2008م، ص237.

يحيى محمد أبوبال، المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص169.

Amat, O. and Blake, J., "The Ethics of Creative Accounting" p22.

Dorothy, A, M., Audit Committee performance: An Investigation of the Consequences Associated with Au, 1996, pp. 88-89.

Jameson, M., "A Practical Guid to Creative Accounting", Kogan page, 1988.

Sen, pr. Dilipkumar & Inanga, Pr. Enol. "Creative Accounting in Bangladish & Global Perspectives", 2006.