قوائم المحتويات متاحة على ASJP المنصة الجزائرية للمجلات العلمية
الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية
الصفحة الرئيسية للمجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552

دور آليات لجان المراجعة في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية

The role of audit committee mechanisms in limiting creative accounting

منال قدوري [1] ، [*]، عبد الكريم مقراني [2]
[1] جامعة الجزائر3 ، شارع أحمد واكد دالي ابراهيم ، الجزائر.
[2] المدرسة العليا للتجارة ، القطب الجامعي القليعة ، الجزائر.

Key words:

audit committees , creative accounting

credibility of financial statements

Mechanisms of audit committees.

Abstract

We discussed in the study one of problems facing users of financial statements that influence the decisions of users of financial statements, and this is a result of manipulation and fraud methods used by practitioners of the accounting profession and the authors of financial statements under the cover of the so-called accounting Creativity and this by exploiting the legal methods and the legislation and regulations in force according to what serves their interests as the methods that achieve their goals are ignored what is inconsistent with their interests, this leads to influence the true status of the institution and the provision of financial lists that do not reflect the image of the institution and This is with the aim of concealing the failure of the directors to run the institution, and here the role of independent oversight bodies established by the institution appears in accordance with specific standards, laws and foundations such as audit committees and this is to serve the stakeholders and limit this type of behavior and rationalize the behavior of the preparers of financial statements and support the quality of financial information Which decision makers rely in the financial markets.

معلومات المقال

تاريخ المقال:

الإرسال :2020-07-22

الإرسال :2020-10-05

القبول : 2020-11-03

الكلمات المفتاحية:

لجان المراجعة

المحاسبة الإبداعية

مصداقية القوائم المالية

آليات لجان المراجعة.

ملخص

قمنا بالتطرق من خلال هذا البحث إلى أحد المشاكل الهامة التي يمكن أن تواجه مستخدمي القوائم المالية، والتي تؤدي إلى اختلال التوازن وكذلك التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين، وهذا نتيجة لأساليب التلاعب والاحتيال التي يلجأ إليها ممارسي مهنة المحاسبة ومعدي القوائم المالية تحت غطاء ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، وهذا باستغلال الأساليب والطرق القانونية والتشريعات والتنظيمات المعمول بها وفق ما يخدم مصالحهم، حيث يتم اعتماد الطرق التي تحقق أهدافهم، والتي تضمن استمرارهم في مناصب عملهم، وفي المقابل يتم تجاهل ما يتنافى مع مصالحهم، وهذا ما يؤدي حتما إلى التأثير على الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتقديم قوائم مالية لا تعبر عن صورة المؤسسة الحقيقية وهذا بهدف إخفاء إخفاقات المسيرين في تسيير المؤسسة، وهنا يظهر دور الأجهزة الرقابية المستقلة التي تنشئها المؤسسة وفق معايير وقوانين وأسس محددة، كلجان المراجعة، وهذا لخدمة أصحاب المصالح، والحد من هذا النوع من السلوكيات وترشيد تصرفات معدي القوائم المالية إضافة إلى دعم جودة المعلومات المالية التي يعتمد عليها متخذي القرار في الأسواق المالية.

* Corresponding author at :the Faculty of Economics and Business alger 3 , delly brahim. ALGERIA.
Email : kaddouri.manal@univ-alger3.dz

1. مقدمة

لقد شهدت الساحة الدولية الاقتصادية العديد من الفضائح المالية والمشاكل المحاسبية التي عرفتها الأسواق المالية، والتي أصبحت مركز اهتمام العديد من الدول، نظرا لتأثيرها على الاقتصاد العالمي، وهذا ما أدى بالعديد من الباحثين إلى إيجاد الحلول للمشاكل التي يعاني منها مالكي الشركات والأطراف المستفيدة، والتي نتجت عن سوء إدارة هذه الشركات وانتشار السلوكيات غير المرغوب فيها، التي صاحبتها التلاعبات والتحايلات في حسابات الشركات، وهذا ما أدى إلى إنشاء أجهزة رقابية تعمل على الحد من هذه الممارسات، وترشيد سلوكيات المراجعين والمسيرين فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية، ولقد كانت من بين هذه الآليات لجنة المراجعة، التي جاءت كأحد الأدوات الرقابية التي تعمل على تحسين المعلومات المقدمة في القوائم المالية، وتقديم معلومات صادقة خالية من التلاعبات والتحايلات التي يلجأ إليها معدو القوائم المالية بهدف إعطاء نتيجة تتلاءم مع رغبات الإدارة، باعتماد طرق محاسبية مبتكرة، ومن خلال هذا يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف يمكن للجان المراجعة الوفاء بمسؤولياتها المتعلقة بالكشف والحد من سلوكيات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية؟

والأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسباب التي ساعدت على انتشار المحاسبة الإبداعية وما هو تأثيرها على القوائم المالية ؟
- ما هو موقع لجان المراجعة في المؤسسة وكيف يمكن أن تساهم في محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

ومن خلال ما سبق يمكن اعتماد الفرضيات التالية:

- يتم اللجوء للمحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق أهداف غير مشروعة والتأثير على مصداقية القوائم المالية.
- تساهم لجان المراجعة من خلال الصلاحيات الممنوحة لها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف البحث: تهدف الدراسة إلى إيجاد الحلول للمشاكل التي تعاني منها المؤسسات نتيجة التلاعبات والتحايلات في حسابات المؤسسة، والتي يلجأ إليها المحاسبون ومعدي القوائم المالية تحت غطاء المحاسبية الإبداعية، وبالاعتماد على أسس وقواعد قانونية، حيث تعتبر أجهزة الرقابة التي تنشأ في المؤسسة كلجان المراجعة من أهم العناصر التي يمكن الاعتماد عليها لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، والحد من آثارها على الوضعية المالية للمؤسسة، وتتمثل الأهداف المرجو تحقيقها من الدراسة في:

- تحديد مفاهيم المحاسبة الإبداعية وكل الأساليب والطرق المرتبطة بها.
- تحديد أهمية خصائص لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية .
- تحديد الآليات المتبعة من طرف لجان المراجعة في التعامل مع أساليب المحاسبة الإبداعية.

منهج الدراسة : بالاعتماد على طبيعة الدراسة والأهداف المراد تحقيقها من خلالها، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وهذا من خلال وصف وعرض متغيري الدراسة والتطرق إلى ماهية المحاسبة الإبداعية وكيف تكون ممارساتها، بالإضافة إلى تحليل العلاقة ودراسة التداخل بينهما وبين لجان المراجعة، من خلال الاعتماد على المنهج التحليلي واستعراض الآليات التي تتبعها لجان المراجعة في الحد من سلوكيات المحاسبة الإبداعية بالشكل الذي يحقق الشفافية في القوائم المالية.

الدراسات السابقة

- **رشا حمادة** ،"**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية 'دراسة ميدانية** "، 2010 : تطرقت الدراسة إلى أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة بهدف الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث قامت الباحثة بإعداد استبانة على المراجعين الخارجيين في شركات المساهمة في سوريا، وتوصلت من خلالها إلى أنه هناك مجموعة من النشاطات التي تمارسها اللجنة والتي تدخل في إطار مهامها تساهم بشكل كبير في الحد من هذه السلوكيات والتصرفات في الشركات المساهمة .

- **أنس عبد الله محمد الأمين**، " **أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصاريف التجارية السودانية** "2016، تطرقت الدراسة إلى مفاهيم لجان المراجعة وأثر خصائصها في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في المصاريف التجارية، واعتمدت الدراسة على الاستبانة لإثبات فرضيات الدراسات، حيث تم التوصل لعدة نتائج من بينها (يوجد تأثير إيجابي لمهام لجان المراجعة وخصائصها وتقريرها على تنظيم السياسات المحاسبية)، كما أوصت بضرورة تكوين لجان المراجعة وتحديد خصائص اللجان التي لا بد أن تتوفر في أعضائها.

- **علاء حسن كريم الشرع**، "**دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العامة العراقية** "، 2017، تطرقت الدراسة إلى الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في الحد من هذه السلوكيات، وهذا من خلال تصميم استبانة وزعت على المدققين الداخليين والمحاسبين العامين في شركات التأمين العراقية، وهذا للإجابة على إشكالية الدراسة، وتمثلت أهم النقاط التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي: (إعداد تقارير تخص لجان التدقيق بصفة دورية مرفقة مع

التقارير المالية الدورية بكل صدق وأمانة يسمح بزيادة جودة ومستوى التقارير المالية، وجود لجان التدقيق في شركات التأمين العراقية يزيد من ثقة ومصداقية معلومات التقارير المالية وجودتها).

- **عادل نقموش، "الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر "دراسة ميدانية"، مقال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة**، 2019، تطرقت الدراسة إلى الأساليب الحديثة المستعملة في المحاسبة الإبداعية، التي يتم استعمالها بغرض التلاعب في القوائم المالية، وحاولت الدراسة التوصل للأساليب التي تساعد على الكشف والحد منها، كما أكدت الدراسة على ضرورة الالتزام بكل متطلبات الإفصاح التي تشمل مراحل إعداد القوائم المالية.

2 . الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية في الثمانينات، وهذا عندما واجهت الشركات العديد من المشاكل نتيجة للركود الذي حدث في الاقتصاد العالمي في بداية الثمانينات وتداعياته على أغلب الشركات في العالم، حيث كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل وتقديم نتائج جيدة، وعندما اكتشفت تلك الشركات بأن القوانين والتنظيمات المعمول بها لا تسمح بتحقيق تلك النتائج، ما أدى بتلك الشركات إلى اعتماد طرق أخرى تظهر من خلالها نتيجة ربح وتدخل هذه الطرق في ما يسمى المحاسبة الإبداعية (**قاسم محمد عبد الله البعاج**، 2018، **صفحة** 47) .

2 .1 .مفهوم المحاسبة الإبداعية

تمثل المحاسبة الإبداعية مجموعة الطرق التي يتم إتباعها من قبل معدي القوائم المالية لتغيير المعلومات التي تظهر في القوائم المالية من حالتها الحقيقة إلى الحالة التي يرغبون بها، وهذا بإظهارها بالشكل الذي يتلاءم مع رغباتهم، وهذا من خلال استغلال التنظيمات والتشريعات المعمول بها التي تساعدهم وتجاهل ما يتنافى مع مصالحهم، كما تعرف أيضا على أنها الطريقة التي يستخدمها المحاسبون وهذا باستعمال معرفتهم وخبرتهم في القواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة (**قاسم محمد عبد الله البعاج**، 2018، **صفحة** 47) .

كما أن هناك من عرف المحاسبة الإبداعية على أنها استخدام المعارف والمهارات التي يتمتع بها المحاسبون ومعدي القوائم المالية للتأثير على التقارير المالية المقدمة، وهذا بالاعتماد على القواعد والأنظمة المحاسبية المعمول بها، بهدف إخفاء المسيرين للأداء الفعلي للمؤسسة وإظهار وضعية جيدة لأصحاب المصالح (**Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq, 2011, p. 531**) .

وتمثل المحاسبة الإبداعية أسلوب حديث النشأة يتم اللجوء إليه من قبل الإدارة بهدف التغيير من نتائج المؤسسة، وإظهار وضعيتها المالية على عكس ما هي عليه وبالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات الإدارة ويخدمها، وحتى ولو كان ذلك في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية أو خلاف ذلك، وتتحدد درجة التلاعب والتحايل بمدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف هذه السلوكيات (ناظم شعلان جبار، 2015، صفحة 195) . .

كما أن هناك من عرف المحاسبة الإبداعية من منظور أكاديمي على أنها تغيير أرقام المحاسبة المالية من حالتها الحقيقية إلى الحالة لتي يرغب فيها معدي القوائم المالية، وهذا من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القوانين أو تجاهل ما لا يتلاءم معهم وتغيير المعطيات حسب رغبتهم، أو هي مجموعة الإجراءات التي تستخدم للتلاعب في المعلومات المقدمة في القوائم المالية وهذا بالاعتماد على الخيارات المتعددة التي تقدمها المحاسبة أو إجراء أي خطوة باتجاه إدارة الأرباح (**سامي محمد عبد الحميد مراد**، 2017، **صفحة** 133)..

وبالتالي يمكن القول أنه هناك العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، والتي وفرت لها المحيط الملائم لتفشيها، والتي ترتبط أغلبها بتعارض المصالح، حيث تمثل مجموعة الإجراءات والطرق والأساليب التي يلجأ إليها معدي القوائم المالية وهذا باستغلال الثغرات والنقائص الموجودة في المعايير والمبادئ المحاسبية، وبالاعتماد على البدائل والخيارات التي تتوفر لدى المحاسب وباستخدام طرق لا تتلاءم مع طبيعة العناصر والبنود التي تتم معالجتها وتقييمها، وهذا ما يؤدي للحصول على معلومات غير حقيقية، وبهذا يكون الهدف من المحاسبة الإبداعية التلاعب والتحايل في إعداد القوائم المالية وتضليل مستخدمي القوائم المالية تحت غطاء قانوني.

2 .2 .خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص تتمثل فيما يلي (**قاسم محمد عبد الله البعاج**، 2018، **صفحة** 53).:

- اعتماد المحاسب على قدراته المبتكرة في التحليل والتجميع والتصنيف والتبويب.
- قدرات المحاسب على التخيل و الحدس.
- يتصف المحاسب بالشجاعة العالية والثقة بالنفس.
- يعتمد المحاسب بشكل أساسي على التعليمات التي ترتكز على الحقائق وليس التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية.
- المحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من خلال الخبرة والنقد والتقويم.

3. 2 .ممارسات المحاسبة الإبداعية

1.3.2 .الممارسات الخاطئة : نظرا لتعدد المعالجات المحاسبية وكثرة البدائل للأحداث المتشابهة وهذا ما أوجد نوعين من الممارسات الخاطئة (**محمد معتز ، ياسرالماوري**، 2016، **صفحة** 141) .

2.3.2.الاختيار الخاطئ للسياسات المحاسبية : من المعروف في المحاسبة أن هناك العديد من المعالجات والسياسات المحاسبية، والتي تمثل اختيارات يقوم المحاسب بالمفاضلة بينها لمعالجة الأحداث المالية، على سبيل المثال هناك العديد من الطرق لتقييم الأصول الثابتة واحتساب الاهتلاكات وتقييم المخزونات، كما أنه لا يوجد هناك معايير محددة للاختيار فيما ما بينها، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة في القياس المحاسبي، ويمكن الممارسين من استغلال الثغرات والتأثير على القوائم المالية باختيار الطرق التي تتناسب مع غايتهم بغض النظر عن عدم مناسبتها أو لا.

3.3.2. التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية : هناك العديد من الطرق والمعالجات التي يتم استعمالها في القياس المحاسبي، وهذا باختيار الأسلوب الملائم، إلا أن ذلك ليس كافيا للقياس المحاسبي الصحيح، لأن العمل المحاسبي يؤطره أسس وقواعد وإرشادات لا بد من الالتزام بها، إلا أنه في بعض الأحيان قد يتم تجاهلها بقصد أو بدون قصد، وهذا ما يؤثر على القياس المحاسبي وبالتالي لا تظهر الأحداث المالية على حقيقتها، وهذا بسبب فشل المحاسب في التطبيق السليم لهذه السياسات بالرغم من الاختيار الجيد للسياسات المحاسبية إلا أنه لم ينجح في تطبيقها بشكل صحيح.

4. 2 . أساليب التلاعب في القوائم المالية

تختلف أساليب التلاعب في القوائم المالية من قائمة إلى أخرى والتي سنتطرق إليها على التوالي كالآتي:

1.4.2 .أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

تمثل الميزانية الوثيقة التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة وتمثل صورتها للأطراف الخارجية، حيث يتم تقييم الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق تسجيل كل عناصر الأصول والخصوم بالتكلفة التاريخية، وهذا بهدف التقييم الدقيق للمركز المالي للمؤسسة، ومن بين أساليب التلاعب في الميزانية ما يلي (**ناظم شعلان جبار**، 2015، **صفحة** 246/245) :

- يتم المبالغة والمزايدة في تقييم الأصول غير الملموسة من العلامات التجارية وشهرة المحل بالإضافة إلى الاعتراف بها حسب الإجراءات التي لا تتوافق مع القواعد المنصوص عليها في المعايير المحاسبية .
- لا يتم اعتماد طريقة التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة.
- التلاعب في أسعار السوق التي تتعلق بتقييم الاستثمارات المالية والتخفيض في أسعارها بطريقة غير مبررة.
- تجنب الإفصاح عن النقديات التي تتوفر لدى المؤسسة والتلاعب في أسعار الصرف التي ترتبط بالنقدية من العملات الأجنبية.
- عدم الإفصاح عن الديون المتراكمة والديون المعلقة وهذا بهدف تضخيم سيولة المؤسسة و عدم التأثير عليها.
- تسجيل الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- الحصول على قروض طويلة الأجل، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- التلاعب في المخزونات وهذا عن طريق إظهار بضاعة غير صالحة في بطاقات الجرد وتغيير في قيمتها وتكلفتها.
- تسجيل أرباح لسنوات سابقة محتجزة في السنة الحالية واعتبارها أرباح جارية.

2.4.2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في حساب النتائج: تتمثل أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة حساب النتائج في إطار المحاسبة الإبداعية فيما يلي: (**ناظم شعلان جبار**، 2015، **صفحة** 245/244) :

- يتم تسجيل الإيراد فور توقع حدوثه، ولا يتم انتظار حدوث الإيراد فعليا أي يتم تسجيله دفتريا ومحاسبيا بالمبلغ المتوقع لعملية البيع قبل اكتمال الإجراءات.
- تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة ليست حقيقية.
- تحميل الأعباء الحالية على السنوات المالية السابقة، حيث يرتبط هذا النوع من التلاعب بحسابات الأصول، ومن المعروف أن الأعباء المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي المنافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا بحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً.
- تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.
- محاولة تخفيض الأرباح الجارية وهذا بنقل الإيرادات

الحالية إلى سنة مالية لاحقة تكون فيها الأوضاع سيئة وبالتالي تقوم بتحويل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية، حيث أن هذا يتنافى مع المبادئ المحاسبية التي تؤكد على تحميل الإيرادات والنفقات للسنة التي حدثت فيها.

- تحويل الأعباء المحتملة للسنوات القادمة على السنة الحالية وهذا لمواجهة الظروف الصعبة التي ستواجهها مستقبلا وهذا نتيجة للنتائج غير المرضية التي توصلت إليها المؤسسة، وهذا بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

3.4.2. **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول تدفقات الخزينة**: يتم التلاعب في جدول تدفقات الخزينة من خلال: (**عادل محمد محمد حسن ، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان**،، 2015، **صفحة** 130):

- تسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.

- تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة مما يزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من سداد الضرائب كتخفيض الإيرادات المترتبة عن بيع الاستثمارات أو حقوق الملكية.

4.4.2. **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة جدول تغيرات الأموال الخاصة** : يتم التلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ورأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب (**عادل محمد محمد حسن ، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان**،، 2015، **صفحة** 130).

حيث يمثل:

رأس المال المدفوع: والذي يمثل قيمة الأسهم المسددة من رأس المال المكتتب من قبل المساهمين.

رأس المال المكتسب: والمقصود به ما يتم حجزه من أرباح سنوية لمواجهة الظروف الطارئة.

رأس المال المحتسب: و هو ما يتم إدراجه في حساب الأموال الخاصة.

5. 2 .أسباب اللجوء للمحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تؤدي بمسيري المؤسسة ومعدي القوائم المالية إلى التلاعب والتحايل والتغيير في المحتوى الحقيقي للقوائم المالية، وهذا نتيجة للثغرات الموجودة وتعدد البدائل في المحاسبة وهذا لتحقيق العديد من الأهداف و المزايا من بينها:

- تحسين سمعة المؤسسة وصورتها، وهذا من خلال تقديم نتائج جيدة تبين عن وضعية المؤسسة المالية المريحة وهذا لجلب المتعاملين والمساهمين، والحصول على ثقة الأطراف الخارجية.

- إخفاء الإدارة للوضعية الحقيقية للمؤسسة عن المساهمين وإثبات توقعاتهم المتعلقة بالربح، وهذا لتحقيق مصالحهم الذاتية والشخصية و ضمان استمرارهم في مناصبهم.

- غياب الضمير المهني لدى المسيرين وعدم احترامهم لأخلاقيات المهنة التي تمنعهم من اللجوء إلى هذا النوع من السلوكيات.

- عدم وجود بيئة رقابة جيدة تمنع التصرفات والسلوكيات غير المرغوب فيها، والتي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن تبعية نظام الرقابة الداخلية للإدارة.

- الحصول على القروض وضمان تمويل البنوك لاحتياجات المؤسسة وتسهيل الإجراءات لها، وهذا بسبب الشروط المعقدة التي تضعها البنوك للمستفيدين من القروض.

- التهرب من دفع الضريبة بخفض الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا من خلال التقليل من الإيرادات والرفع من الأعباء والتأثير على نتيجة المؤسسة.

- إذا كانت المؤسسة تقوم بنشاطات غير قانونية قد تلجأ لاستخدام أساليب لإخفاء إيراداتها المترتبة عنها، وإخفاء مصادرها التي قد تسبب لها المشاكل.

3. لجان المراجعة وأساليبها في الحد من المحاسبة الإبداعية

1.3 . **نشأة لجان المراجعة** : لقد لاقت فكرة إنشاء لجان المراجعة اهتمام العديد من الدول في العالم، والتي جاءت كرد فعل للعديد من حالات الغش والتجاوزات في القوائم المالية، وهذا نظرا للاستعمال الخاطئ للممارسات المحاسبية والضغوط التي تمارس على المراجعين عند قيامهم بعملية المراجعة، وبالتالي أصبحت لجان المراجعة كحل تلجأ إليه المؤسسة لتحسين الإفصاح والتقرير المالي وتدعيم موضوعية ومصداقية المعلومات المقدمة.

وترجع نشأة لجان المراجعة إلى عام 1940م، نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات غش وتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال، حيث قامت هيئة سوق المال الأمريكية SEC باقتراح تشكيل لجان المراجعة عام 1940م، كما أوصت في عام 1972م بأهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين في شركات المساهمة، وفي عام 1974م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية نشرتها رقم (165) التي تطلب فيها ضرورة الإفصاح في البيانات المالية الختامية عن وجود لجنة مراجعة في الشركات المدرجة وكيفية تشكيلها، كما طالبت الهيئة عام 1978م الشركات بتحديد عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنوياً مع

توضيح الوظائف والمهمات التي تؤديها اللجنة، ويعد أول تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSEعام 1977م من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة نيويورك تأسيس لجان مراجعة، ليكون شرطاً للإدراج في البورصة لعام 1978م (**سامح محمد رضا رياض أحمد**،، 2011، **صفحة** 51).

وفى عام2002م صدر قانون Sarbanes Oxleyالذي يوصف بأنه أهم تعديل تشريعي إصلاحي تصادق عليه الحكومة الأمريكية بعد سلسلة الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية، فطبقا للقسم رقم (301) من هذا القانون، فإن لجنة المراجعة هي المسئولة مباشرة عن تعيين المراجع الخارجي الذي يجب أن يوجه تقريره إلى لجنة المراجعة، حيث استهدف القانون صياغة علاقة إستراتيجية بين المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة (**سامح محمد رضا رياض أحمد**،، 2011، **صفحة** 51).

أما في بريطانيا فقد لاق تشكيل لجان المراجعة اهتمام العديد من التنظيمات والهيئات خاصة بعد تأسيس لجنة كادبوري، والتي أصدرت في تقريرها الصادر في سنة 1992 توصيات متعلقة بمشكلة الرقابة في شركات المساهمة، وأوصت بتشكيل لجان المراجعة وقامت بتحديد مهامها التي تسمح بالحد من المشاكل التي تعاني منها هذه الشركات، أما في كندا فبدأ ظهورها في السبعينات وهذا بعد فشل العديد من الأطراف كمجالس الإدارة والمدراء التنفيذيين والمراجعين الخارجيين في القيام بمسؤولياتهم، وقد حدد المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين مسؤولياتها لتغطية النقائص التي تسببت فيه تلك الأطراف، أما في الدول العربية فتم النص على تشكيلها في دليل حوكمة الشركات الذي أصدره المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، إذ أنه متوقع من إدراجها في الهيكل التنظيمي تحقيق نتائج ايجابية، وهذا من خلال الإشراف والمتابعة ودعم نشاطات الإدارة ومساعدتها في مهامها (**فاطمة جاسم محمد** ، **تامر عادل الصقر**، 2012، **الصفحات** 195,196)..

أما في الجزائر فالقوانين التنظيمية لم تنص صراحة على تشكيل لجان المراجعة وإلزاميتها بالنسبة للمؤسسات، إلا أنه يمكن القول أن القانون التجاري أشار إليها بطريقة غير مباشرة وهذا من خلال المادة622 التي وضحت أنه من صلاحيات مجلس الإدارة تشكيل لجان تساعد في القيام بمهامه المتعلقة بالرقابة والإشراف وكل المسؤوليات الملقاة على عاتقه.

2. 3 .تعريف لجان المراجعة

يختلف مفهوم لجنة المراجعة باختلاف المنظور الذي تطرق إليها، فهناك من يعرفها من خلال أهدافها ووظائفها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، فيرى البعض أن لجنة المراجعة عبارة عن لجنة مكونة من مدراء غير تنفيذيين مختارين ومجموعة مختارة من أعضاء مجلس الإدارة بهدف تحسين كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ومتابعة ومساءلة مجلس الإدارة، وكما تعمل هذه اللجنة على تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، كما أنها تعد وسيلة رقابية تعمل على الحد من السلوكيات والتصرفات غير القانونية للإدارات العليا، وتتكون من أعضاء يتمتعون بالاستقلالية والخبرة المحاسبية والمالية وتقوم بعملها وفقا لدليل مكتوب يحدد مسؤولياتها، وتتكفل اللجنة بالرقابة على إعداد القوائم المالية وتعيين مراجع الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية (**عبد المطلب السرطاوي و اخرون**، 2013، **صفحة** 824).

تعرف لجنة المراجعة على أنها هيئة تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل ينتمون لمجلس الإدارة مستقلين وغير تنفيذيين، بحيث لا بد أن يتمتع على الأقل أحد فيهم بالخبرة المالية والمحاسبية، وتقوم هذه اللجنة بعملها وفقا لدليل مكتوب يحدد مهامها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بعدة مهام تتمثل أهمها في مراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للمصادقة، كما أنها تعمل كحلقة وصل بين المراجع الخارجي وبين مجلس الإدارة، ومن مهامها أيضاً ترشيح المراجع الخارجي وفحص خطته ونتائج المراجعة ودراسة نظام الرقابة الداخلية (**سامح محمد رضا رياض أحمد**،، 2011، **صفحة** 51).

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) لجان المراجعة بأنها (رشا حمادة، 2010، صفحة 101): لجنة تتكون من أعضاء غير التنفيذيين الذين تتمثل مهامهم في دراسة وفحص القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.

3. 3 .**وظائف لجان المراجعة** :تتعدد المهام التي تقوم بها لجان المراجعة، وهذا لغرض تقديم قوائم مالية صادقة تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهذا من خلال الحد من الممارسات غير المرغوب فيها عن طريق إلغاء كل العراقيل التي تؤثر على استقلالية المراجع، ومراجعة السياسات المحاسبية مع إدارة الشركة والمراجعين، حيث تعد لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية للتحقق من خلوها من الأخطاء والانحرافات، وقد حددت مهامها فيما يلي (**سامح محمد رضا رياض أحمد**،، 2011، **صفحة** 52) :

-الرقابة على المدير المالي للشركة والأفراد العاملين في الإدارة المالية و التأكد من كفاءتهم.

-تقديم تقرير عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تحسن منه.

- فحص ومناقشة النقائص الموجودة في القوائم المالية المعدة قبل عرضها على مجلس الإدارة للمصادقة.

-فحص السياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسة والتأكد من تماشيها مع المعايير المحددة.

- دراسة خطة عمل المراجع الخارجي وتقديم التوصيات اللازمة لذلك.

- متابعة توصيات المراجع الخارجي والتأكد من مدى تطبيقها.

-تقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.

- الرقابة على الخدمات الاستشارية والأعمال الأخرى التي يقوم بها المراجع الخارجي.

- فحص ومناقشة عمل المراجع الداخلي وتقديم التوصيات له.

-دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها.

4. 3 .**خصائص لجان المراجعة** :

1.4.3.**استقلالية اللجنة**: تعتبر الاستقلالية من أهم المعايير التي لا بد أن تتوفر في لجان المراجعة، حيث لا بد أن تكون إدارة اللجنة غير تابعة للإدارة التنفيذية للشركة، وتعتبر الاستقلالية من أهم العناصر التي لا بد أن تتوفر في أعضاء اللجنة، حيث لابد أن يكونوا مستقلين فعليا عن الإدارة ولا توجد علاقة مباشرة بينهم وبين الإدارة التنفيذية، إذ أن اغلب اللوائح التنظيمية والتشريعية تؤكد على أهمية الاستقلالية كعامل يتم من خلاله الحكم على كفاءة اللجنة (**عناني عبد الله**، 2017، **صفحة** 244).

كما يشترط الإتحاد الأوروبي أن يكون عضو من الأعضاء مستقل عن الشركة ويتمتع بخبرة معتبرة في مجال المحاسبة والمراجعة و هذا لتعزيز أنشطة الرقابة والمتابعة التي تقوم بها لجان المراجعة. كما تفرض الولايات المتحدة على الشركات العامة تشكيل لجان المراجعة من أعضاء مستقلين عن إدارة الشركات، فمن الأحسن أن تكون لجان المراجعة مستقلة، حيث تشترط NYSE (بورصة نيويورك) أن يكون على الأقل ثلاثة أعضاء من اللجنة مستقلين وليس لهم علاقات مع الشركة، وفي نفس السياق أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصة قواعد لاستبعاد كل عضو غير مستقل ولا تتوفر فيه الشروط المطلوبة (**ahmed M al baidhani, 2014, p. 8**)..

2.4.3.**المؤهلات وخبرة أعضاء لجنة المراجعة**: بالإضافة إلى استقلالية أعضاء لجان المراجعة تعتبر الكفاءة من الخصائص التي لا بد أن تتوفر في أعضاء لجان المراجعة، و لقد أوصى BRC (The Blue Ribbon Committee) في الولايات المتحدة أن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء لديهم دراية بعملية إعداد القوائم المالية، وأن يكون على الأقل عضو من أعضاءها خبيرا في مجال المحاسبة، وفي نفس السياق تشترط بورصة نيويورك أن يتمتع على الأقل عضو من أعضاءها الثلاثة بخبرة في مجال المحاسبة والمالية وهذا للحكم على نشاط المؤسسة والقيام بمهامها الرقابية على أكمل وجه (**ahmed M al baidhani, 2014, p. 8**) ويشير عدد من الباحثين أن خبرة أعضاء اللجنة يلعب دورا كبيرا في تسهيل عمل اللجنة مع المراجعين، حيث أن الأعضاء الذين يتمتعون بالشهادات المهنية يسمح لهم بتفهم طبيعة نشاط المراجعين ومسؤولياتهم ومهامهم، فمن المفروض أن تقوم مجالس الإدارة في كل المؤسسات بفرض مجموعة من الشروط التي ترتبط بالكفاءات والمؤهلات التي لا بد أن تتوفر في أعضاء اللجنة، إذ أن توافر الخبرة لدى أعضاء لجنة المراجعة ضروري لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها (**عناني عبد الله**، 2017، **صفحة** 245).

3.4.3.**حجم لجنة المراجعة** : يتحدد حجم لجنة المراجعة في المؤسسات حسب طبيعة حجم المؤسسة ونشاطها ومجلس إداراتها، حيث لابد من تحديد الأعضاء بما يتناسب مع حجم نشاط المؤسسة ولابد أن يوفر حجم اللجنة القدرات والخبرات الكافية للتكفل بواجباتها ومسؤولياتها اتجاه المؤسسة على أكمل وجه، إذ لا بد من عدم زيادة عدد الأعضاء بالشكل الذي يؤثر على وتيرة نشاطها ويؤثر على اتخاذ القرارات، كما يجب تفادي التقليل من الأعضاء بالشكل الذي يؤثر على كفاءة أداءها، ويعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة أن يتراوح بين ثلاثة إلى خمسة كما ينبغي أن تتضمن اللجنة على الأقل ثلاثة أعضاء كلهم مستقلين غير تنفيذيين (**ahmed M al baidhani, 2014, p. 8**).

4.4.3 .**الاجتماعات** : إن اجتماعات اللجنة مؤشر مهم يدل على كفاءة اللجنة وعلى قيامهما بمهامها بشكل جيد، كما أنه على لجان المراجعة أن تنفذ مهامها بكفاءة من خلال زيادة تكرار الاجتماعات، وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة (**عناني عبد الله**، 2017، **صفحة** 245).

و تمثل اجتماعات لجان المراجعة من العناصر المهمة التي تؤثر على تقييم أداء المؤسسة ومتابعة نشاطاتها، وتتميز هذه الاجتماعات بما يلي (**ahmed M al baidhani, 2014, p. 9**) :

ـ تكرار الاجتماعات: أصدر البرلمان الأوروبي في تاريخ 10 مارس 2009 بشأن تنفيذ الأمر التوجيهي 43/2006 / EC المتعلق بالمراجعة القانونية لمراجعة الحسابات السنوية والحسابات المجمعة، وهذا باعتبار أن التجارب السابقة أكدت على أن تحقيق الجودة المطلوبة يرتبط بلجان المراجعة، و على الرغم من أهمية تكرار اجتماعات لجان المراجعة إلا أن اغلب الشركات لا تجتمع لجانها بصفة متكررة ومنتظمة، ويتحدد عدد اجتماعات اللجنة على أساس حجم المؤسسة وطبيعة وحجم نشاطها والمسائل التي سيتم دراستها ومناقشتها، أي أنه أربعة اجتماعات في السنة قد لا تكون لها جدوى للبعض في حين أن اثنتي عشر اجتماع قد تكون لازمة للبعض، إلا أنه ما يهم من عدد الاجتماعات هو النتائج المتوصل خلالها (ahmed M **(al baidhani, 2014, p. 10**

ـ الحضور : بالإضافة إلى الاجتماعات التي تقوم اللجنة بعقدها، فمن الملاحظ أنه ليس جميع الأعضاء يحضرون هذه الاجتماعات، ومع ذلك يجب أن لا يؤثر الحضور باجتماعات اللجنة، وتدعو لجان مراجعة الحسابات المديرين التنفيذيين والمديرين الماليين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين والهيئات التنظيمية ومديري الشؤون المالية وغيرهم من المهتمين بتوجيه مثل هذه الاجتماعات التي يناقش فيها أعضاء اللجنة القضايا المتعلقة بالمنظمة، فيما يخص حضور أعضاء اللجنة للاجتماعات ليس من الضروري حضور كل الأعضاء، ولكنه لا بد أن لا يؤثر الحضور على اجتماعات اللجنة، وتدعو لجان المراجعة لاجتماعاتها ahmed M al (**(baidhani, 2014, p. 10**

ـ محتوى الاجتماعات: ينبغي أن يكون هناك جدول أعمال للاجتماع يلخص القضايا التي سيتم مناقشتها، من الرقابة الداخلية للمنظمة، وتقارير مراجعي الحسابات الداخلية والخارجية الحالية، وحسابات المنظمة (بما في ذلك الأموال والإيرادات والتكاليف)، وتقييم برامج المراجعة الداخلية، ومراجعة مدى استجابة الإدارة للملاحظات التي قدمها المراجعون الخارجيون والداخليون، كما ينبغي مناقشة امتثال المنظمة للقوانين واللوائح والمعايير وكذلك القضايا المتعلقة بإدارة المخاطر خلال هذه الاجتماعات، يجب إعداد محاضر الاجتماعات التي تحدد القضايا التي تمت مناقشتها، والقرارات المعنية التي تم اتخاذها (**ahmed M al baidhani, 2014, p. 10).**

5.3. آليات لجان المراجعة في التعامل مع المحاسبة الإبداعية :

تتعدد الأساليب والتجاوزات التي يلجأ إليها المحاسبون في إطار المحاسبة الإبداعية، والتي تتعدد صورها كالاستعمال السيئ للطرق والمعايير والمبادئ المحاسبية بسبب نقاط الضعف الموجودة في المحاسبة، والمرونة التي تتمتع بها وتعدد البدائل والاختيارات المحاسبية والتي تعمل على تضليل مستخدمي القوائم المالية والتأثير على الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الرفع من أرباحها، وهذا ما يؤثر على متخذي القرارات في الأسواق المالية، وهنا يظهر دور لجان المراجعة من خلال المهام والأنشطة التي تقوم بها في التقليل والحد من هده السلوكيات من خلال:

ـ تعزيز الاتصال والتنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وهذا ما يسهل عمل المراجع الخارجي.

ـ التكفل بكل الانشغالات التي ترتبط بالمراجع الخارجي من اختياره وتعيينه وتحديد أتعابه وتحديد الضوابط التي تنظم عمله بالمؤسسة بالشكل الذي يسمح له باكتشاف التجاوزات.

ـ التأكد من مدى صلاحية وكفاية نظام الرقابة الداخلية في كشف الممارسات الخاطئة، وتقديم التوصيات التي من شأنها تدعيم النظام بالإجراءات التي تحد من المحاسبة الإبداعية.

ـ التأكد من ملائمة السياسات المحاسبية التي تم اعتمادها و أنه لم يتم اختيارها لتعظيم قيمة المؤسسة وتحسين صورتها والتأثير على عدالة القوائم المالية، ولكن بسبب تناسبها مع العناصر التي سيتم تقييمها.

ـ فحص وظيفة المراجعة الداخلية والرقابة على أداءها ومدى فعاليتها في المؤسسة.

ـ مساعدة معدي القوائم المالية على التطبيق الصحيح للمعايير والمبادئ والطرق المحاسبية واختيار الأساليب التي تتلاءم مع كل العناصر.

ـ التأكد من أهلية وكفاءة المراجع الخارجي التي تمكنه من معرفة المواقع التي تم التلاعب فيها، واستعمال أساليب غير مناسبة قصدا.

ـ مناقشة تقارير المراجع الخارجي والداخلي وتحديد مدى مطابقتها للتشريعات والتنظيمات المعمول بها وإصدار تقرير اللجنة عن القوائم المالية المعدة.

ـ التأكد من ما إذا كان رأي المراجع الخارجي حول القوائم المالية يتطابق مع المبادئ والمعايير المحاسبية وهذا من خلال فحص كل الإجراءات التي قام بها والأساليب التي اعتمدها.

ـ التأكد من إمكانية حدوث التلاعبات والتجاوزات وهذا من خلال متابعة سلامة وصحة الإجراءات المعدة لكشفها.

ـ التأكد من صحة القوائم المالية المعدة من قبل المحاسبين وهذا من خلال فحص السياسات والإجراءات المتبعة من قبل الإدارة ودراسة مدى اعتماد المراجعين على المعلومات المقدمة فيها.

ـ الرقابة على أنشطة المراجع الثانوية، ودراسة مدى إمكانية التأثير على نشاطه الأساسي المتمثل في التقرير

عن القوائم المالية.

ـ التأكد من سلامة التقارير التي تنشر عن القوائم المالية المعدة التي يعتمد عليها متخذي القرار.

4 .**الدراسة التطبيقية**: هدفت الدراسة التطبيقية إلى تحديد أثر لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال إعداد استبانة موجهة لممارسي المهنة، وهذا بهدف تحديد هذا الأثر على أرض الواقع من خلال إعداد مجموعة من الأسئلة التي تم إعدادها بناءا على الجانب النظري، وهذا لمعرفة مدى إلمام ممارسي المهنة بالمحاسبة الإبداعية ومدى تطابقه مع واقع المؤسسات الجزائرية .

1.4 .**عينة الدراسة**: تم تصميم الاستبانة بناءا على الجانب النظري حيث تم تقديمها إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المراجعة والمحاسبة حيث تم توزيع ما يقارب 70 استبيان وتم استرجاع 50 استبيان وبعد عملية الفرز تم اختيار 40 استبيان للمعالجة الإحصائية.

2.4 .**المعالجة الإحصائية**: تم الاعتماد على العديد من الإجراءات لمعالجة البيانات المجمعة من الاستبيان:

ـ **مقياس ليكارت الخماسي** : حيث تم اعتماد الترتيب التالي (1 غير موافق جدا ، 2 غير موافق ، 3 محايد ، 4 موافق ، 5موافق جدا) وتتحدد درجة الموافقة حسب اتجاه المتوسط الحسابي كالتالي :

الاتجاه الأول: [1ـ1.79] غ موافق جدا،

الاتجاه الثاني: [1.8ـ2.59] غ موافق ،

الاتجاه الثالث: [2.6ـ3.39] محايد

الاتجاه الرابع: [3.4 4.19ـ] موافق،

الاتجاه الخامس: [4.2 5ـ] موافق جدا،

ـ **دراسة الثبات** : تم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ وهذا لدراسة مدى ثبات الاستبيان وإمكانية الاعتماد عليه، حيث قدرت النسبة بـ 96 % وهذا ما يعني أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق، وبالتالي فإن فقرات الاستبيان تتمتع بالاتساق الداخلي وهذا ما يدل على أنه مقبول إحصائيا لإجراء الدراسة ويتضح معامل الثبات من خلال الجدول المبين أدناه :

الجدول رقم 01 : **معامل الثبات للاستبيان**.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	18

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على spss

ـ **التوزيع الديمغرافي للعينة**: يبن لنا الجدول الموالي تقسيم عينة الدراسة وفقا للخصائص الديمغرافية للعينة

الجدول رقم 02 : **تقسيم العينة حسب الخصائص الديمغرافية**

الخصائص الديمغرافية للعينة														
الجنس			السن			المؤهل العلمي			الخبرة المهنية			المهنة		
ذكر	24	60%	أقل من 30 سنة	7	17.5%	ليسانس	11	27,50%	أقل من 5 سنوات	5	12,50%	محافظ	11	27,50%
												خبير محاسبي	7	17 ,5%
			من 30 إلى 40	15	37,50%	ماجستير	9	22,50%	من 5 إلى 10 سنوات	16	40%	محاسب معتمد	5	12,50%
أنثى	16	40%	من 40 الى 50 سنة	11	27 ,5%	دكتوراه	11	30%	من 10 إلى 15 سنة	6	15%	أستاذ جامعي	14	35%
			أكثر من 50 سنة	7	17,50%	شهادة أخرى	8	20%	أكثر من 15 سنة	13	32 ,5%	مهنة أخرى	3	7,50%

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على spss

من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ أنه فيما يخص توزيع العينة حسب معيار الجنس نجد نسبة الذكور هي الأكبر بـ 60 % ونسبة الإناث قدرت بـ 40 % وهذا راجع لطبيعة المهنة، أما فيما يخص معيار السن فقد احتلت الفئة العمرية من (30 ـ40) المرتبة الأولى وهذا باعتبار أن المهنة تتطلب دراسات أكاديمية وخبرة معتبرة وفي هذه الفترة يستطيع أن يجمع الشخص بين الاثنين معا لتقديم الأفضل، وتليها مباشرة الفئة ما بين (40 و 50 سنة) والتي تتميز بخبرة كبيرة في مجال المراجعة وهذا ما يسمح لنا بالحصول على معلومات دقيقة أما فيما يخص المؤهل العلمي فنسبة الدكتوراه قدرت

3.4 .اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى : تتجسد الفرضية الأولى للدراسة من خلال الأسئلة المرتبطة بالمحور الأول للدراسة

بـ 30 % وهذا لأنه تم الاعتماد بنسبة كبيرة على الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المراجعة والمحاسبة، وتليها في الترتيب ليسانس بنسبة 27.5% .

أما فيما يخص الخبرة المهنية فجاءت على التوالي الفئة ما بين(5 و10) سنوات بنسبة 40 % والفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 32,5 % وهذا ما يمكننا من الحكم على مصداقية الإجابات من خلال الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة، أما فيما يخص المهنة فجاءت في المرتبة الأولى أستاذ جامعي بنسبة 35% وتليها محافظ حسابات بنسبة 27,5 % وتم الاعتماد بنسبة كبيرة على الأساتذة الجامعيين وهذا لصعوبة التنقل والاتصال بأصحاب المهن الأخرى.

الجدول رقم 03 : **المحور الأول للدراسة**

	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة لـ T	قيمة Sig	درجة الموافقة
1	يلجأ العديد من معدي القوائم المالية الى اساليب المحاسبة الابداعية بهدف الحفاظ على مناصبهم .	4	0,679	18,991	0,000	موافق
2	يؤدي استخدام الاساليب المحاسبية الغير الملائمة في التأثير على الصورة الحقيقة للمؤسسة .	4,1	0,81	16,705	0,000	موافق
3	تعتبر المبالغة في تقييم عناصر الميزانية من اساليب المحاسبة الابداعية	4,72	0,452	38,672	0,000	موافق جدا
4	يؤدي اعتماد الادراة على طرق مختلفة في التقييم الى تضخيم الارباح و موجودات المؤسسة .	3,3	0,911	9,298	0,000	محايد
5	تعد المعلومات المحاسبية الناتجة عن سوء تطبيق السياسات المحاسبية من نتائج المحاسبة الابداعية .	4,1	0,304	44,548	0,000	موافق
6	تتعدد اساليب التحايل التي يعتمد عليها معدي القوائم في	4,15	0,533	25,962	0,000	موافق
7	تؤدي عشوائية اختيار السياسات المحاسبية إلى تفاقم أساليب المحاسبة الابداعية .	3,43	0,874	10,604	0,000	موافق
8	يتم اللجوء إلى المحاسبة الابداعية لاخفاء الوضعيات السيئة التي تتعرض لها المؤسسات.	4,58	0,636	26,005	0,000	موافق جدا
9	تعتبر المحاسبة الابداعية الوسيلة التي يلجأ ايها المسيرون لاخفاء اخفاقاتهم فشلهم في ادارة المؤسسات التي يشرفون عليها.	4,25	0,543	26,672	0,000	موافق جدا
		4,06	0,541	24,623	0,000	موافق

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على spss

نلاحظ من خلال الجدول المدرج أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة تنحصر في لمجال ما بين (3,30 و4،72)، والتي تنحصر أغلبها في مجال الموافقة ماعدا الإجابات التي تتعلق بالسؤال رقم 4 "يؤدي اعتماد الإدارة على طرق مختلفة في التقييم إلى تضخيم الأرباح وموجودات المؤسسة " التي انحصرت في المحايدة وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 3 "تعتبر المبالغة في تقييم عناصر الميزانية من أساليب المحاسبة الإبداعية" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,72، وتليها في الترتيب الفقرة رقم 8 "يتم اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية لإخفاء الوضعيات السيئة التي تتعرض لها المؤسسات" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,58، ونستخلص من خلال الجدول المبين أعلاه أن الاتجاه العام للمحور يتجه نحو " موافق" بمتوسط حسابي عام قدر بـ 4,06

اختبار الفرضية الثانية : تتجسد الفرضية الثانية للدراسة في الاسئلة المرتبطة بالمحور الثاني:

وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الأول وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الأولى.

اختبار T للفرضية الأولى:

تتحقق الفرضية الصفرية ($H0$): إذا كانت $Sig\ (\alpha) > 05\ \%$

وتتحقق الفرضية البديلة ($H1$) إذا كانت $Sig\ (\alpha) < 05\ \%$

الفرض الصفري H0: لا يتم اللجوء للمحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق أهداف غير مشروعة والتأثير على مصداقية القوائم المالية.

الفرض البديل H1: يتم اللجوء للمحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق أهداف غير مشروعة والتأثير على مصداقية القوائم المالية.

وبما أن قيمة Sig الخاصة بالمحور $05\ \% > Sig\ (\alpha)$ وقيمة T المحسوبة للمحور أكبر من(T المرجعية المقدرة بـ 1,96) $24,623 > 1,96$ وبالتالي يتم قبول الفرض البديل.

الجدول رقم 04 : المحور الثاني للدراسة

	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة لـ T	قيمة Sig	درجة الموافقة
1	تساهم لجنة المراجعة في توفير المحيط الملائم للمراجعين الذي يسمح لهم بالحد من السلوكات الغير مرغوب بها	4,03	0,862	15,152	0,000	موافق
2	تأكد لجنة المراجعة من تطابق الاجراءات و السياسات المتبعة من قبل المؤسسة مع المبادئ و المعايير المحاسبية المحددة	4,18	0,594	23,572	0,000	موافق
3	تعمل لجنة المراجعة على مراقبة مدى ملائمة و صلاحية السياسات المحاسبية المتبعة مع طبيعة نشاط المؤسسة	4,45	0,677	23,245	0,000	موافق جدا
4	تساهم استقلالية لجنة المراجعة في تدعيم أعمال المراجعة	4,58	0,781	21,182	0,000	موافق جدا
5	تعمل لجنة المراجعة على فحص التقارير المالية و المعلومات الواردة فيها و التأكد من مصداقيتها	4,2	0,516	27,434	0,000	موافق جدا
6	تشارك اللجنة في اختيار المراجعين الذين تتعامل معهم المؤسسة و تتابع برامج عملهم	3,55	0,714	14,078	0,000	موافق
7	تشكيل لجان المراجعة في الشركات يؤدي الى تخفيض التصرفات الغير قانونية	3,55	0,932	10,786	0,000	موافق
8	تسمح الخبرة التي يتمتع بها أعضاء اللجنة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية عند عرض القوائم المالية .	4,6	0,591	28,275	0,000	موافق جدا
9	حرص لجنة المراجعة على احترام اخلاقيات المهنة و التقيد بالمبادئ و المعايير المحاسبية يسمح بالحد من تطبيقات	4,4	0,496	31,104	0,000	موافق جدا
		4,1694	0,5212	26,813	0,000	موافق

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على spss

يتضح من خلال البيانات المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة حول المحور الثاني تتراوح مابين (3,55 و4,60) والتي تنتمي لمجال الموافقة، أما في ما يخص ترتيب الفقرات حسب درجة الموافقة جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 8 " تسمح الخبرة التي يتمتع بها أعضاء اللجنة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند عرض القوائم المالية " بمتوسط حسابي قدر بـ 4,60 وهذا ما يؤكد على أهمية الخبرة في تسهيل أعمال اللجنة بالشكل الذي يحد من المحاسبة الإبداعية، وتليها في الترتيب الفقرة رقم 4 "تساهم استقلالية لجنة المراجعة في تدعيم أعمال المراجعة " بمتوسط حسابي قدر بـ 4,58 ، وهذا نظرا لأهمية الاستقلالية في تسهيل أعمال اللجنة و منه نستنتج مدى أهمية و ضرورة توفر الخصائص المذكورة سابقا في لجان المراجعة ، ويتضح من خلال الجدول المبين أعلاه أن الاتجاه العام للمحور يتجه نحو "موافق" بمتوسط حسابي عام قدر بـ 4,16 وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الثاني وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الثانية.

اختبار T للفرضية الثانية

H0 الفرض الصفري: لا تساهم لجان المراجعة من خلال الصلاحيات الممنوحة لها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1 الفرض البديل: تساهم لجان المراجعة من خلال الصلاحيات الممنوحة لها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبما أن قيمة Sig الخاصة بالمحور 05 % > (α) Sig وقيمة T المحسوبة للمحور 1,96< 26,813 وبالتالي يتم قبول الفرض البديل.

5. **مناقشة النتائج** : من خلال معالجتنا لإشكالية البحث **"كيف يمكن للجان المراجعة الوفاء بمسؤولياتها المتعلقة بالكشف والحد من سلوكيات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية؟"** ودراستنا لمختلف الجوانب التي ترتبط بالمحاسبة الإبداعية وتداعياتها على القوائم المالية، وتوجيه استبيان لمجموعة من ممارسي المهنة ودراسة الإجابات المتعلقة به، تمكنا من تحديد الأسباب التي تدفع معدي القوائم إلى إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف إخفاء التجاوزات التي تتعرض لها القوائم المالية، والتي تكون في الغالب أسباب ترتبط بإخفاق المسيرين في إتمام المهام الموكلة إليهم، وعدم كفاءتهم في تسيير المؤسسات المكلفين بها، وبالتالي يسعون لتقديم معلومات خاطئة للمساهمين بهدف ضمان استمرارهم في مهامهم، كما توصلنا إلى الدور الذي تلعبه لجان المراجعة من خلال مهامها في الحد منها، وإرساء ثقافة الالتزام والمساءلة ودعائم رقابة تسمح بمحاربة السلوكيات والتصرفات غير المرغوب بها واكتشاف كل صور وأشكال التلاعبات والتي تؤثر على حقيقة وضعيتها، وهذا من خلال مجموعة من الإجراءات الكفيلة بمعالجتها في الوقت المناسب، والتي تدخل في إطار المهام المنوطة بها، حيث تعمل على إقرار ضوابط تسمح بتتبع الممارسات التي تؤدي إلى انتشار الاحتيال والتلاعب وهذا بسبب ضعف السياسات المحاسبية وغياب أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث تحدد الضوابط التي تسمح بالالتزام بأخلاقيات المهنة، وضمان نزاهة معدي القوائم المالية ودعم استقلالية المراجعين وحمايتهم من الضغوط التي تمارسها الإدارة، كما تقوم بالرقابة على السياسات المحاسبية والتأكد من صلاحيتها وملائمتها للوضعيات التي تتم معالجتها كما تراقب صحة وسلامة التقارير المقدمة للإدارة ومدى تطابقها واحترامها للتنظيمات والتشريعات المعمول بها، وبالتالي يمكن القول أن لجان المراجعة تمثل دعامة أساسية للأجهزة الرقابية في المؤسسة، وهذا من خلال توفير لهم كل الظروف الملائمة لاكتشاف كل المخالفات والتجاوزات التي تحدث، وهذا ما يسمح بتوفير بيئة سليمة في الأسواق المالية، ومن خلال هذا يمكن القول:

- أن للمحاسبة الإبداعية سبل وطرق متعددة يمكن استعمالها وفقا للوضعيات التي تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها.

- أن المحاسبة الإبداعية مهما كانت غايتها فهي تعتبر محاسبة غير مشروعة.

- أن المحاسبة الإبداعية تغير من الصورة الحقيقية للمؤسسة وتؤثر على موثوقية ومصداقية القوائم المالية.

- أن الخصائص التي يتمتع بها أعضاء لجنة الراجعة تساهم في الحد من آثار المحاسبية الإبداعية، حيث يشترط في أعضاءها توفر الكفاءة والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، وهذا ما يمكنهم من اكتشاف الممارسات الخاطئة التي ترتبط بأهداف غير مشروعة.

- أن الرقابة التي تمارسها لجنة المراجعة على السياسات المحاسبية المتبعة وعلى عملية إعداد القوائم المالية تعتبر وسيلة فعالة للقضاء على هذه الممارسات و الأساليب.

6. **الخاتمة**

ومن خلال النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة يمكن القول أن لجنة المراجعة تعتبر جهاز رقابة ذو أهمية بالغة في المؤسسة، يعمل على تقديم حقائق ومعلومات صحيحة تخدم مستخدمي القوائم المالية، والتي ظهرت نتيجة لأوجه القصور الموجودة في بيئة الرقابة والمراجعة، والتي أصبحت تفرضها الظروف الداخلية والخارجية

باعتبارها تمثل حلقة بين الأجهزة الرقابية في المؤسسة ومجلس الإدارة، حيث تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه والالتزام بمسؤولياته القانونية في المؤسسة، والتي من بينها محاربة كل أساليب الغش والتلاعب التي تتعرض لها القوائم المالية، والتي تهدف إلى إظهار خلاف حقيقتها وتضليل مستخدميها، وهذا لتحقيق أهداف وأغراض تتلاءم مع معدي القوائم المالية، والتي تدخل في إطار سلوكيات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تسعى لجان المراجعة لتحقيق الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية التي يحتاجها متعاملي الأسواق المالية، والتي تمثل بمثابة ضمان ودعامة تسمح لهم بتحقيق أهدافهم التي تخدم مصالحهم، ومن خلال ما سبق يمكن اقتراح بعض التوصيات التي تسمح بالحد من السلوكيات التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتشمل ما يلي:

- إلزامية الشركات بتأسيس لجان المراجعة وهذا لدورها الرقابي والإشرافي والتي تساعد في تقديم ضمان عن عدم وجود تحريفات أو أخطاء.

- تحديد إطار وميثاق يحدد الإطار القانوني للجان المراجعة ومسؤولياتها وصلاحياتها.

- تأكد اللجنة من مطابقة كل الإجراءات والأساليب للمعايير والمبادئ المحاسبية و التأكد من التطبيق السليم لها.

- رقابة ومتابعة لجان المراجعة لكل ركائز المؤسسة التي تسمح بتقديم معلومات صادقة عن وضعية المؤسسة.

- فحص كل السياسات المحاسبية والطرق التي يتم الاعتماد عليها في القياس والإفصاح المحاسبي.

- فحص كل مراحل إعداد القوائم المالية من طرف أعضاء اللجنة الذين لديهم دراية وخبرة و معرفة بأسس إعدادها.

- ضرورة تمتع لجان المراجعة بالخبرات والمؤهلات الكافية التي تسمح لهم بتقديم معلومات موثوقة وصادقة.

- ضرورة إعداد تقارير تبين مدى تتبع لجان المراجعة لأعمال المراجعة ومتابعة مدى تنفيذ توصياتها من قبل الأطراف المعنية.

وهناك العديد من المواضيع المتشبعة التي يمكن التطرق إليها في هذا المجال و من بينها:

- أهمية لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجعين.

- دور لجان المراجعة في إقرار أخلاقيات مهنة المراجعة.

- دور لجان المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المقدمة في التقارير المالية.

تضارب المصالح

❖ يعلن المؤلفان أنه ليس لديهما تضارب في المصالح.

7 .المراجع

1. محمد معتز ، ياسرالماوري. (2016). مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية. مجلة الاندلس للعلوم الإنسانية و الاجتماعية، 3 (12)، اليمن .

2. ناظم شعلان جبار. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية" دراسة ميدانية لعينة من الشركات العامة العراقية ". مجلة الغرى للعلوم الإقتصادية و الإدارية، 10 (32)، العراق.

3. فاطمة جاسم محمد ، تامر عادل الصقر. (2012). تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية. مجلة العلوم الإقتصادية 08(30)، العراق.

4. سامي محمد عبد الحميد مراد. (2017). احباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة المصرية". المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر (17)، مصر.

5. د. رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية (02)، سوريا .

6. سامح محمد رضا رياض أحمد،. (2011). دور لجان المراجعة كاحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركة الأدوية المصرية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، 07 (01)، الأردن .

7. عادل محمد محمد حسن ، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان،. (2015). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية " بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة". اماراباك ، مجلة علمية محكمة تصدر عن الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم التكنولوجيا ، 6 (18).

8. عبد المطلب السرطاوي و اخرون . (2013). أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح " دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الازمة المالية العالمية "، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) 27(04) ، فلسطين .

9. عناني عبد الله. (2017). دور لجنة التدقيق في دعم و تعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الإقتصادي ،05(07) ، الجزائر .

10. قاسم محمد عبد الله البعاج. (2018). أثر أساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية. أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة فلسفة في المحاسبة . السودان ، جامعة النيلين الخرطوم.

11. Dr ahmed M al baidhani . (2014). the role of audit committee in corporate governance descriptive study ,. Article in SSRN Electronic Journal , universiti putra malaysia . https://ssrn.com/abstract=2487167

12. Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq. (2011). Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance , 02 (06),singapore.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

قدوري منال، مقراني عبد الكريم (2022)، آليات لجان المراجعة في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 14، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر. ص ص: 126ـ138