

دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

The Role of The Characteristics of Audit Committees in Limiting Creative Accounting Practices - Studying a sample of practitioners of the profession of accounting and auditing in Algeria-

ساعد بخوش حسينة^{1*}، بوطلاعة محمد²

¹مخبر دراسات استراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامة، المركز الجامعي -ميلة- (الجزائر) ،

h.saadbekhouche@centre-univ-mila.dz

²مخبر دراسات استراتيجيات التنوع الاقتصادي لتحقيق التنمية المستدامة ، المركز الجامعي -ميلة- (الجزائر).

m.boutellaa@centre-univ-mila.dz

تاريخ النشر: 2021/12/30

تاريخ القبول: 2021/06/27

تاريخ الاستلام: 2021/05/15

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ولتحقيق غايات الدراسة تم تصميم استبيان بالاعتماد على الأدبيات السابقة، وتوصلت الدراسة إلا أن هناك اثر لخصائص لجان التدقيق والمتمثلة بالمعرفة المالية والمحاسبية، وخاصة الاستقلالية وعدد الاعضاء و الاجتماعات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أهم توصيات الدراسة التأكيد على ضرورة توفير الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق بالإضافة الى إضفاء نصوص قانونية لتعزيز خاصية الإستقلالية وزيادة عددهم وتكثيف دوراتهم التكوينية في مجال المحاسبة وتحديد مهامهم مما يسهل كشف التلاعب والاحتيال المحاسبي.

كلمات مفتاحية: لجان التدقيق ، التدقيق الداخلي، المحاسبة الإبداعية.

تصنيفات JEL: M41، M42

Abstract:

The study aimed to identify the extent of the role of audit committees characteristics in limiting creative accounting practices from the point of view of practitioners of the accounting and auditing profession in Algeria. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed based on similar previous literature. The study found that there is an effect of the characteristics of the audit committees represented in financial and accounting knowledge, the characteristic of dependability and the number of members and meetings in limiting creative accounting practices. One of the most important recommendations of the study is to emphasize the need to provide financial and accounting expertise for members of the audit committee, in addition to adding legal texts to enhance the characteristic of dependability, increase their members, and intensify their training sessions in the field of accounting and define their tasks, which facilitates the detection of manipulation and accounting fraud.

Keywords: Audit committees, internal audit, creative accounting .

JEL Classification Codes: M42, M41

1.1 مقدمة:

شهدت السنوات الأولى من القرن الحالي العديد من المشكلات المحاسبية التي أُلقت بظلالها على الفكر المحاسبي ، حيث تم اكتشاف العديد من المخالفات المحاسبية والتي ساهمت في انهيار الكثير من الشركات وظهور العديد من الفضائح والأزمات المالية مما أدى إلى فقدان الثقة في القوائم المالية ، وترجع هذه الانهيارات في مجملها إلى ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال تجميل البيانات المالية سعياً لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو المركز المالي وذلك باستغلال تنوع البدائل المحاسبية مما أدى بالضغط على الهيئات الإدارية في معظم الشركات ومجالس إدارتهم وحثهم على وضع وإقرار ضوابط ونظم وقائية في مجال الحوكمة فجاءت فكرة تشكيل لجان التدقيق كألية داخلية تساعد مجلس الإدارة بالوفاء بالتزاماته وزيادة مصداقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين.

1.1 مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة البحث في ابراز دور لجان التدقيق كأداة لإعادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية خاصة بعد انهيار الشركات الكبرى نتيجة الاستغلال السلي لبعض السياسات المحاسبية والتي قامت بها العديد من الادارات لتحقيق اهدافها ومصالحها عن طريق ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، ومعرفة الخصائص الواجب توفرها للقيام بدورها على اكمل وجه.

ومن هذا المنطلق يمكننا طرح اشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل يوجد دور لخصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر؟

في سياق الإشكالية الرئيسية المطروحة يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية

- ✓ ما هي أبرز الخصائص الواجب توفرها لدى لجان التدقيق؟
- ✓ ما هي العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ هل يوجد دور لخصائص لجان التدقيق فالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2.1 فرضيات البحث:

كإجابة أولية على إشكالية البحث تم صياغة الفرضيات التالية

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخاصية عدد أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخاصية اجتماع لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3.1 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية

- التعرف على دور خاصية الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على دور خاصية عدد أعضاء لجان التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية .
- التعرف على دور خاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- التعرف على دور خاصية اجتماع لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

4.1 منهجية البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وذلك بالاعتماد على الاستبيان الالكتروني في جمع المعلومات، ومن ثم تحليل نتائجها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS

2. ماهية لجان التدقيق

1.2 تعريف لجان التدقيق

تعددت التعارف التي تتناول مفهوم لجان التدقيق، حيث لا يوجد تعريف موحد لها بسبب اختلاف بيئة ونشاط وحجم الشركات وبالتالي اختلاف المسؤوليات المحددة:

- عرفها (Knapp) على أنها لجنة تتكون من 3 إلى 5 أعضاء من المدراء الغير تنفيذيين هدفها التحقق من سلامة القوائم المالية ومتابعة الرقابة الداخلية والتوصية بترشيح وتحديد إتعاب المدقق الخارجي (knapp, 2006)
- عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤوليتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المعدة للنشر (بن السلامة الرحيلي، 2008)
- عرفها (Arenes,et.al,2012) بأنها عدد من الأشخاص يتم اختيارهم من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة بحيث تتكون من 3 إلى 5 أعضاء الغير تنفيذيين لمجلس الإدارة وتكون مسؤوليتها المحافظة على استقلالية المدقق الداخلي والخارجي (الذنيبيات، 2015).

2.2 خصائص لجان التدقيق

إن ممارسة لجان التدقيق لمهامها بموضوعية وكفاءة وبدون تحيز للحصول على تقارير مالية ذات جودة عالية يتطلب توفر جملة من الخصائص يمكن ذكرها كمايلي:

- حجم لجنة التدقيق: تزداد فعالية لجان التدقيق بزيادة حجم أعضائها (Fakhari & Rezei Pitenoiei, 2017)، حيث يعتبر نقص عدد لجنة التدقيق من الأمور التي تؤثر سلبا على فعاليتها ويعتمد تحديد أعضاء لجنة التدقيق على حجم الشركة، حجم مجلس الإدارة، مدى تعقد أعمال المحاسبة والتدقيق بالشركة فمن الضروري تحديد أعضاء لجنة التدقيق حيث تكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها (شبيطة و الشنطاوي، 2020).
- استقلالية لجان التدقيق: تعد خاصية الاستقلالية من أهم الخصائص الواجب توفرها في لجان التدقيق نظرا لما تمثله من أهمية لفاعلية الرقابة الداخلية، ومن ثم تعتبر هذه الخاصية منطلقا لنجاحها في أداء أدوارها بفاعلية، ففي يمكن أن تكون أداة فعالة نظرا لطبيعتها تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين وتمثل استقلالية الأعضاء خاصية نوعية تؤثر على الدور الرقابي (بعلاش، 2018، 2019).
- المؤهلات والخبرة: تعد الخبرة احد الأركان المهمة الواجب توافرها في أعضاء لجنة التدقيق نظرا لدورها في دعم فعالية لجنة التدقيق التي بدورها تمكن هذه اللجنة من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها خاصة في ظل تعقد الأمور المالية في الواقع العملي الأمر الذي يستدعي لجنة التدقيق للقيام بدورها بفعالية التأكد من صحة القوائم المالية وسلامتها (سمير غضيبيات، 2017، 2018).
- عدد اجتماع لجنة التدقيق: الاجتماع هو أداة لمناقشة وحل القضايا والمشاكل التي تواجهها الشركات (Ashari & krismiaji, 2020) يعتبر عدد المرات التي يجتمع فيها لجنة التدقيق خلال العام من الأمور التي تؤثر على فاعلية لجنة التدقيق، حيث يعد ذلك مقياسا مهما على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل ايجابي، كما أن عدد الاجتماعات يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة ظروف الشركة (قورين و عبو، 2019).

3. المحاسبة الإبداعية (مفهومها، العوامل المساعدة على ظهورها)

1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية

اهتم العديد من المفكرين والمحللين في مجال المحاسبة بدراسة ظاهرة المحاسبة الإبداعية وتحليلها إلا أنه لم يتم الإجماع على وضع تعريف موحد لها، حيث يعتبر المفكر الانجليزي Ian Griffiths أول من استخدم هذا المصطلح 1986 في كتابه بعنوان "المحاسبة الإبداعية" حيث عرفها بأنها "مجملة الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حسابتهم التي يتم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى (بوكتير و عواد، 2014)، أما كمال عبد الناصر فيرى بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب المعدون من خلال الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها" (naser & pendlebury, 1992)، عرفتها (Diana batiavia): "هي مجموعة الخطوات والآليات التي خلقتها المنظمات الاقتصادية التي تتيح للإدارة تغيير النتائج المالية أو البيانات المالية من خلال استغلال الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية دون الابتعاد

عن القوانين أو المتطلبات المالية" (batiavia, 2008)

ومن خلال التعريفات السابقة توصل الباحثين إلا أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة الإجراءات والأساليب التي يستخدم فيها محاسبو الشركات معرفتهم للتلاعب بالأرقام المالية وإظهار القوائم المالية حسب ما يرغبون به مستغلين بذلك الثغرات في القوانين والبدائل المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية.

2.3 العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة الإبداعية إلى تظليل المستخدمين لقبول الصورة التي يفضل معدو الحسابات رؤيتها (Ijeom, N; Aronu, C, 2013)؛ حيث أظهرت مجموعة الدراسات أن هناك مجموعة من الدوافع والأسباب المتضافرة التي ساهمت في بروزها وهي :

- حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية: في بعض الأحيان تسمح قواعد المحاسبة للشركة الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المختلفة وذلك بما يتناسب مع أهداف ورغبات الشركة ويعطي الصورة الأفضل لأدائها (Amat, Blake, & Dowds)

- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، والمحاسب المبدع يمكنه التلاعب بتقدير العمر الإنتاجي للأصل ، أو في تقدير قيمة الخردة بهدف التلاعب بمصروف الإهلاك السنوي من حيث تخفيضه أو تضخيمه وبالتالي التأثير في نتيجة أعمال المنشأة (لعلاجوني، 2014، 2015)

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة (ضيوفي و محمودي، 2018)

4. دور لجان التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية

إن لجان التدقيق مسؤولة أكثر من أي وقت مضى باتخاذ جميع الوسائل والإجراءات التي تحد من المحاسبة الإبداعية، خاصة وأن أثارها تنتقل إلى أبعاد غير مرغوبة من خلال التشكيك بالبيانات المالية واختلال ثقة المستثمرين فيها وبالتالي فإن دور لجان التدقيق يسمح بالحد من المحاسبة الإبداعية من خلال النقاط التالية (لعلاجوني 2014، 2015)

- قيام لجان التدقيق بتقييم إجراءات الحاكمية والتأكد من تطبيقها بالشركة
- قيام لجان التدقيق بمراجعة التقارير المالية بشكل دوري حتى يسهل اكتشاف الأخطاء بمراحله الأولى من خلال:

☞ التحقق من صحة إعداد التسويات الجردية وتواريخ إتمام الصفقات

☞ مراجعة مخصصات الفوائد المؤجلة وكيفية تمويل وشراء الأصول أو القيام بالاستثمارات المالية

☞ قيامها بمقارنة القوائم المالية لفترات متتالية

- التحقق من أن الأرباح المعلن توزيعها تم تخصيصها للمساهمين
 - قيام لجان التدقيق من التأكد من الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المطبقة بالشركة
- وقد أضافت دراسة (حماد 2010) أن هناك مجموعة من الأنشطة تمارسها لجان التدقيق تسمح بالحد من المحاسبة الإبداعية وهي:

- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مرجع الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتها
- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته
- مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين وتقييم ما يرفها بإبداء ملاحظاته

5. الجانب التطبيقي

بغية الإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات في البحث تم إعداد استمارة استبيان تم توجيهها لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

1.5 مجتمع وعينة الدراسة

إن الاستبيان يهدف إلى معرفة اثر خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي فالاستبيان الذي تم إعداده لأجل القيام بهذا الموضوع موجه بشكل عام للمحاسبين ومحافظي الحسابات والمدققين وأساتذة المحاسبة أما فيما يخص عينة الدراسة ونتيجة لظروف الحجر الصحي صعب الوصول إلى عينة واسعة من الأفراد المعنيين بالدراسة فقد تم تطبيق أسلوب العينة العشوائية البسيطة من خلال تقديم استبيان إلكتروني .

2.5 محاور الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى أربع محاور

- المحور الأول: خاصية الخبرة المالية والمحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المحور الثاني: خاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المحور الثالث: خاصية عدد أعضاء لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- المحور الرابع: خاصية اجتماعات لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3.5 ثبات الاستبيان :

لأجل التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة، يتم استعمال مقياس ألفا كرونباخ Alpha Cronbach

جدول (01): قيمة معامل الثبات العام Alpha Cronbach.

اختبار عدد المتغيرات	قيمة ألفا كرونباخ
18	0.868

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS..

تظهر النتائج في الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach العام لأداة الدراسة قد بلغت 0.868 ومنه يمكن القول أن ثبات أداة الدراسة جيد. وبالتالي فإن الاستبانة المستخدمة صالحة لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، كما أن نتائجها قابلة للتعميم. تحليل البيانات المتعلقة بخاصية الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يتكون البعد الخاص بخاصية الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من ستة عبارات. ، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات لكل بعد من هذه الأبعاد. وقد تم استخدام اختبار ستودنت Test Student وذلك بهدف التأكد من مدى تحقق كل عبارة ، وذلك انطلاقاً من إجابات أفراد العينة، على أساس متوسط فرضي بقيمة 2.5 (2/5) ذلك أن المقياس المطبق هو مقياس ليكرت الخماسي)، عند مستوى موثوقية يبلغ 95%. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول (02): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بخاصية الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء لجنة التدقيق في

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
يتمتع أعضاء لجان التدقيق بمؤهلات مالية ومحاسبية تسمح لهم بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.000	10.32	4.06 موافق	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلاً على تمتع أعضاء لجان التدقيق بخبرات مالية ومحاسبية.
تمكن أعضاء لجنة التدقيق من فحص المبادئ المحاسبية المعقدة المستخدمة في الشركة والتي تمكنها من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.000	5.00	3.67 موافق	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق تمكن من فحص المبادئ المحاسبية المستخدمة في الشركة مما يسمح لها بالحد من المحاسبة الإبداعية.
تمكن أعضاء لجان التدقيق تقييم استراتيجيات المؤسسة و فهم القوائم المالية وتحليلها وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.000	6.96	3.82 موافق	دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H ₁ لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن الخبرة المألوفة والمحاسبية للجان التدقيق تسمح فعلاً بتقييم استراتيجيات المطبقة في الشركة وفهم القوائم

المالية المعقدة مما يسمح لها بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن الخبرة المالية والمحاسبية للجان التدقيق تسمح فعلا بالحد من إعداد التقارير المالية المضللة.	3.92	6.60	0.000	تسمح الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق بالحد من إعداد التقارير المالية المضللة
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن الخبرة المالية والمحاسبية تسمح من مراجعة التغيرات المحاسبية وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.57	3.82	0.000	تمكن أعضاء لجنة التدقيق من مراجعة التغيرات في السياسات المحاسبية واختيار السياسة المحاسبية المناسبة للشركة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق تمكن من التأكد من شفافية القوائم المالية .	4.16	11.74	0.000	تسمح الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق من التأكد من شفافية القوائم المالية
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن البعد الخاص بخبرة الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محقق	3.96	9.18	0.000	خاصية الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع عبارات البعد المتعلق بخاصية الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محققة، وبالتالي يمكن استنتاج صحة الفرضية الأولى للدراسة، والتي تنص على أن لخاصية الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن توفر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان التدقيق يتيح لها فحص المبادئ المحاسبية المعقدة المستخدمة في الشركة واختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتقييم استراتيجيات المؤسسة وفهم القوائم المالية واكتشاف التقارير المضللة كل ذلك يسمح لها بالحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية .

تحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. يتكون البعد الخاص بدور استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من أربع عبارات، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات لكل عبارة. وتم كذلك استخدام اختبار ستودنت Test Student بنفس الطريقة المتبعة للبعد السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول (03): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط والدرجة	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
وجود أعضاء لجنة التدقيق من بين أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين بسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.748	-0.32	2.94 محايد	دلالة أكبر من 0.05، ما يعني قبول الفرضية H_0 لعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي، وهو ما يدل على أن العبارة المقابلة غير محققة.
عدم وجود صلة قرابة مباشرة بين عضو لجنة التدقيق وأحد المدراء التنفيذيين بسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.012	2.59	3.41 موافق	دلالة أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على أن عدم وجود صلة قرابة مباشرة بين عضو لجنة التدقيق وأحد المدراء التنفيذيين بسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
حيادية لجنة التدقيق في اتخاذ القرارات بسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.003	3.12	3.55	دلالة أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن حيادية لجنة التدقيق في اتخاذ القرارات بسمح فعلا بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
استقلالية لجنة التدقيق تدعم استقلالية المدقق الخارجي وتساعد في أداء مهامه وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.000	4.36	3.71	دلالة أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن استقلالية لجنة التدقيق تدعم استقلالية المدقق الخارجي وتساعد في أداء مهامه وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دلالة؛ أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على تحقق بعد دور خصبة استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.49	3.03	0.004	خاصية استقلالية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
--	------	------	-------	--

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن البعد المتعلق بخاصية دور استقلالية أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محققة، وبالتالي يمكن استنتاج صحة الفرضية الثانية للدراسة ، والتي تنص على أن لخاصية استقلالية أعضاء لجنة التدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومن أهم ما يوفر الاستقلالية لجان التدقيق بما يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو عدم وجود صلة قرابة مباشرة بين عضو لجنة التدقيق وأحد المديرين، وكذا حيادية لجنة التدقيق في اتخاذ القرارات، كما أن استقلالية لجنة التدقيق تدعم استقلالية المدقق الخارجي وتساعد في أداء مهامه بكل شفافية .

تحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية عدد أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. يتكون البعد الخاص بدور عدد أعضاء لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من ثلاث عبارات. ، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات لكل عبارة من هذه العبارات. وقد تم استخدام اختبار ستودنت Test Student بنفس الطريقة المتبعة للبعد السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول (04): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية عدد أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة	(sig)	القيمة t	قيمة المتوسط والدرجة	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
زيادة عدد الأعضاء في لجنة التدقيق الحاصلين على شهادات في مجال المحاسبة يحد المحاسبة الإبداعية	0.000	4.67	3.59 موافق	دلالة؛ أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على ان زياد عدد اعضاء لجان التدقيق الحاملين لخبرات محاسبية يسمح بالحد من المحاسبة الإبداعية
زيادة عدد أعضاء لجنة التدقيق عن 3 أعضاء يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.789	0.27	3.04 محايد	دلالة؛ أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه

الموجب، وهو ما يؤكد على أن زيادة اعضاء لجان التدقيق عن 3 اعضاء يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على أن حجم لجان التدقيق يؤثر في مصداقية التقارير المالية	3.4 موافق	2.74	0.008	يؤثر حجم لجان التدقيق في مصداقية التقارير المالية
دلالة t أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن على خاصية عدد اعضاء تسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.29 محايد	2.33	0.02	خاصية عدد أعضاء لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن البعد المتعلق بخاصية دور عدد أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محققة، وبالتالي يمكن استنتاج صحة الفرضية الثالثة للدراسة ، والتي تنص على أن لخاصية عدد أعضاء لجنة التدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يؤثر حجم لجان التدقيق في مصداقية القوائم المالية وقدرتها على الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، كما يؤدي زيادة عدد الأعضاء في لجنة التدقيق الحاصلين على شهادات في مجال المحاسبة يحد من المحاسبة الإبداعية.

تحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية اجتماع لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يتكون البعد الخاص بدور باجتماع لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خمس عبارات. ، وفي هذا العنصر يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال متوسطات الإجابات لكل عبارة من هذه العبارات (والبعد ككل). وقد تم استخدام اختبار ستودنت Test Student بنفس الطريقة المتبعة للبعد السابق. ويمكن توضيح النتائج المتوصل إليها في الجدول الموالي:

الجدول (05): عرض النتائج الخاصة بتحليل البيانات المتعلقة بدور خاصية اجتماع لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبرة	(sig)	القيمة (t)	قيمة المتوسط والدرجة	تحليل النتيجة الإحصائية (الاتجاه)
اجتماع أعضاء لجان التدقيق بصفة دورية يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.015	2.52	3.29 محايد	دلالة: أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على أن العبارة المقابلة محققة.
امتثال لجان التدقيق بالمبادئ التنظيمية عند انعقاد اجتماعاتها مما يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.000	6.22	3.63 موافق	دلالة: أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يؤكد على امتثال لجان التدقيق بالمبادئ التنظيمية عند انعقاد اجتماعاتها يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
تواصل لجان التدقيق مع المدققين بشكل دوري يسمح لهم بكشف التلاعب في القوائم المالية	0.000	7.98	3.90 موافق	دلالة: أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل على تواصل لجان التدقيق مع المدققين بشكل دوري يسمح لهم بكشف التلاعب في القوائم المالية
تسمح اجتماعات لجان التدقيق بمتابعة تنفيذ ملاحظات كل من المدقق الداخلي والخارجي مما يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.000		3.80 موافق	دلالة: أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل يؤكد على اجتماعات لجان التدقيق تسمح بمتابعة تنفيذ ملاحظات كل من المدقق الداخلي والخارجي مما يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.046	2.04	3.35 محايد	دلالة: أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة

بسم بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.			
دلالة؛ أقل من 0.05 وقيمتها موجبة، ما يعني قبول الفرضية H_1 لوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الفعلي والمتوسط الفرضي في الاتجاه الموجب، وهو ما يدل فعلا على تحقق البعد المتعلق بخاصية اجتماع لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.57 موافق	5.19	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ البعد المتعلق بدور خاصية اجتماع لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محقق، وبالتالي يمكن استنتاج صحة الفرضية الرابعة للدراسة ، والتي تنص على أن لخاصية اجتماع لجان التدقيق دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تم التوصل خلال تحليل الإجابات عن عبارات هذا البعد إلى ما يلي:

- إن اجتماع لجان التدقيق بصفة دوري وامتثالهم للتعليمات التنظيمية يسمح بالحد من المحاسبة الإبداعية.
- تواصل لجان التدقيق مع المدققين بشكل دوري سمح لهم بكشف التلاعب في القوائم المالية.
- تواصل لجنة التدقيق بشكل منتظم مع المدققين الخارجيين والداخليين دون حضور الإدارة يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5. خاتمة

من خلال الدراسة النظرية والميدانية نستنتج أن:

- لجان التدقيق هي ركيزة أساسية في الحوكمة فهي حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين.
- لجان التدقيق هي آلية داخلية تسمح بتعزيز الشفافية وزيادة الثقة في القوائم المالية.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي دون خرق القواعد والقوانين وذلك باستغلال الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية.
- إن توفر المتطلبات والتشريعات والمتمثلة في (الخبرة المالية والمحاسبية، عدد الأعضاء، اجتماعات اللجنة وعدد الأعضاء) تمكن لجنة التدقيق من فهم وإدراك خطورة المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي كلما زادت كفاءة لجنة التدقيق كلما أدى ذلك إلى الرفع من جودة التدقيق وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

- أظهرت نتائج الدراسة بأنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان التدقيق والمتمثلة في الخبرة المالية والمحاسبية والاستقلالية وعدد الأعضاء واجتماعات لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهو ما ينعكس بالإيجاب على مستقبل الشركات الجزائرية.

6. التوصيات

- ضرورة قيام الجهات المختصة بوضع آليات محددة للأشراف على لجان التدقيق
- الرفع من مستوى كفاء ومهارة المحللين الماليين في الكشف عن سياسات المحاسبة الإبداعية والتوعية بمستوى خطورتها والتي تؤثر سلبا في إعداد القوائم المالية
- إعطاء لجان التدقيق أهمية بالغة لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية.
- ضرورة قيام لجان التدقيق بإختيار أعضائها من الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة والتأهيل في مجال المحاسبة والتدقيق .
- ضرورة إجراء دورات تكوينية متخصصة لأعضاء لجان التدقيق فالمحاسبة الإبداعية حتى يتسنى لها اكتشافها.
- التأكيد على توفير المؤهلات المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة التدقيق.
- زيادة عدد الأعضاء في لجنة التدقيق والحاملين لشهادات مالية ومحاسبية عن ثلاثة أعضاء بهدف تبادل الخبرات المالية والمحاسبية.
- تنظيم اجتماعات دورية ومنتظمة بهدف زيادة التواصل بين أعضاء لجنة التدقيق والمراجعين.
- إضفاء نصوص قانونية لتعزيز خاصية استقلالية لجان التدقيق.
- اجتماع لجان التدقيق بصفة دوري وامتثالهم للتعليمات التنظيمية .

المراجع

المراجع العربية

- امينة قوشيش، و الاخضر لقليطي. (2019). اثر تطبيق النظام المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة. 13 (2)، صفحة 113.
- تسنيم سمير غضيبات. (2017،2018). اثر المعرفة المالية والمحاسبية لاعضاء لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الاردنيين. الاردن: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية قسم المحاسبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير.
- جبار بوكثير، مصطفى عوادي، اساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية.مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية(1)، صفحة66

- حاج قويدر قورين، و عمر عبو. (2019). دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الافصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية. 02 (01)، صفحة 38.
- حمزة ضويفي، و احمد محمود. (2018). دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية واحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. (03).
- سعد محمد خليف العنزي. (2019،2018). دور لجان التدقيق في ادارة مخاطر السيولة في البنوك التجارية الكويتية. 11. الاردن، الاردن: عمادة الدراسات العليا ، جامعة ال بيت.
- عصام بعلاش. (2019،2018). مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركة المساهمة -دراسة ميدانية- 19. البويرة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه.
- عوض بن السلامة الرحيلي. (2008). لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات (حالة السعودية). (1)، صفحة 193.
- محمد عمر الذنبيبات. (2015). اثر ممارسات لجنة التدقيق في تقييم خصائص فريق التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية. (العدد1)، صفحة 30.
- محمد فوزي شبيطة، و محمود حسن الشنطاوي. (2020). اثر خصائص لجان التدقيق على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الاردنية ،دراسة تطبيقية. 28 (1)، صفحة 211.
- محمد محمود بني هاني. (2013). دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في البنوك - دراسة ميدانية في البنوك العاملة في الاردن. 29. الاردن: كلية الاقتصاد والعلوم الادرية قسم المحاسبة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير.
- يمينه مقدم. (2014). اثر تطبيق المحاسبة الابداعية على القوائم المالية. المؤسسة، 3، صفحة 178.

المراجع الأجنبية

- Ashari, S., & krismiaji, k. (2020). Audit commitee characteristics and financial performance: Indonesian Evidence. EQUITY, p. 143.
- Balaciu, D., Bogdon, v., & beatrice Vladu, A. (2009). A birife Review of creative Accounting Literature And its consequences in practice. Annales universitatis Apulelensis Seris Oeconomica, 1, p. 175.
- batiavia, d. (2008). Is creative occounting a from of manipulation. p. 937.
- Fakhari, H., &RezeiPitenoei, Y. (2017). The impact of ouditcommitee and its characteristics on the firms'Information Environment. Iranian journal of management Studies, p. 582.
- knapp, M. (2006). anemprical study of audit committe suport for auditors involved in techincal disputes with clien mangment. p. 194.
- ljeoma, N., &Aronu, C. (2013). The contribution of creative Accounting oFEconomic Development. Internatuional journal of scientific and Engineering Research, 9, p. 2500.
- naser, k., & pendlebury, m. (1992). A not on use of creative occounting. 24, p. 114.