



دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أ. ثريا عبد الجليل على الشرع *

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة بني وليد، ليبيا

Thuraya.alshara@bwu.edu.ly

The Role of Audit Committees in Reducing Creative Accounting Practices

Thuraya AbdulJalil Al-Shar

Department of Accounting, Faculty of Economics and Political Science,
Bani Waleed University, Bani Walid, Libya

تاريخ النشر: 2025-02-26

تاريخ القبول: 2025-02-15

تاريخ الاستلام: 2025-01-04

الملخص:

يهدف البحث إلى القاء الضوء على دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالرجوع الى الادبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وتصميم استبانة تم توزيعها على مجموعة من خبراء المحاسبة من مراجعين ومحاسبين وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة وخضعت هذه الاستبانات للتحليل باستخدام أساليب التحليل الاحصائي وفق برنامج (SPSS) الاحصائي وقد توصل البحث الى عدة نتائج أهمها ان هناك دور للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويتضح ذلك من خلال دورها الرقابي والاشرافي ومسؤولياتها في الحد من خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية والنشاطات التي تمارسها للقيام بوظائفها وخلص البحث الى عدة توصيات أهمها ضرورة تفعيل لجان التدقيق لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وعمل دورات تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة الإبداعية للجان التدقيق بحيث يصبحوا قادرين على ممارسة إجراءات وأساليب تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، لجان التدقيق، القوائم المالية.

Abstract:

The research aims to shed light on the role of audit committees in reducing creative accounting practices. To achieve this goal, the research relied on the descriptive analytical approach by referring to the literature and previous studies related to the research topic and designing a questionnaire that was distributed to a group of accounting experts from auditors, accountants and faculty members in the accounting department. These questionnaires were subjected to analysis using statistical analysis methods according to the statistical program (SPSS). The research reached several results, the most important of which is that there is a role for audit committees in reducing creative accounting practices. This is evident through their supervisory and oversight role and their responsibilities in reducing the risk of creative accounting practices and the activities they practice to perform their functions. The research concluded with several recommendations, the most important of which is the need to activate audit committees for their role in reducing manipulations and creative accounting practices, and to hold specialized training courses in the field of creative accounting for audit committees so that they become able to practice procedures and methods that limit the practice of creative accounting.

Keywords: Creative accounting, earnings management, audit committees, financial statements.

المبحث الأول :- الاطار العام للبحث والدراسات السابقة .

المقدمة:

شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية وظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة ، مما يترتب عليه اصدار معايير محاسبية تحتوى على العديد من التفضيلات والتفسيرات حتى يمكن المحاسبة عن هذه المعاملات الامر الذي أدى الى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولاً عاماً ، مما يتيح للإدارة التلاعب ويمكنها من التقرير عن أداؤها المالي في افضل صورة وهو ما يطلق عليه بممارسات المحاسبة الإبداعية .

وتعد المحاسبة الإبداعية من احداث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية ، بحيث تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي المعلومات المالية دون مخالفة القوانين والمعايير المحاسبية ، ومن هنا ازدادت حدة الصراع بين كافة الأطراف ذوى العلاقة بالمنشأة نتيجة تعارض المصالح بينها وبين ادارتها لذا اصبح من الضروري التفكير في حلول للحد من هذه الممارسات الى ادنى مستوى ممكن .

ونتيجة لذلك زاد اهتمام الشركات بعملية المراجعة التي تعد صمام امان للقوائم المالية الصحيحة مما دفع العديد من المنظمات والهيئات المهنية بالمطالبة بتشكيل لجان تدقيق كآلية اشرافية ورقابية لمراقبة سلوك الإدارة ، بهدف تحقيق الضبط والتأكد من سلامة الإجراءات ، والمساهمة في الحد من تلك الممارسات ، واضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين .

1. مشكلة البحث :-

يمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة دراسة ومعرفة دور لجان التدقيق كأحد الاليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات بما يتضمن الحفاظ على الموارد والأموال ويقلل من فرص الفساد والغش المالي فيها ، وعليه يمكن صياغة المشكلة البحثية في التساؤل التالي :-

- ما دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة ؟

2. أهمية البحث :-

1- تناولها لأحد أهم المواضيع المتداولة حالياً في مجال المحاسبة وهو موضوع المحاسبة الإبداعية ودور لجان التدقيق في اكتشاف تلك العمليات .

2- مساعدة الأطراف ذات العلاقة من الجهات الرقابية في التعرف على دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومساعدتهم في تطوير وتحسين هذا الدور الامر الذي يعكس بشكل إيجابي على دقة القوائم المالية لهذه الشركات .

3- تزويد المكتبة العلمية المحاسبية بدراسة تتناول الإجراءات التي تطبقها لجان التدقيق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

4- لفت انتباه الباحثين المحاسبين لمواصلة الدراسة في مجال المحاسبة الإبداعية وتغطية الجوانب التي لم يتناولها هذا البحث .

3. أهداف البحث :-

1- التعرف على دور لجان التدقيق في اكتشاف إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات العامة في قوائمها

المالية .

2- بيان واستعراض دوافع ومسببات إدارات الشركات العامة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

3- التعرف على الإجراءات التي تقوم بها لجان التدقيق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية .

4. فروض البحث :-

يقوم البحث على محاولة اثبات الفرضية الآتية :-

لا يوجد دور للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

5. متغيرات البحث :-

- المتغير المستقل :- لجان التدقيق .

- المتغير التابع :- ممارسات المحاسبة الإبداعية .

6. منهج البحث :-

لقد تم استخدام المنهج الوصفي بالنسبة للاطار النظري من خلال المراجع والكتب والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع وكذلك ماهو متوفر على شبكة الانترنت ، و تم استخدام المنهج التحليلي من خلال تصميم استبيان يحتوى على مجموعة من الأسئلة تم توزيعها على عينة البحث وذلك بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS) .

7. هيكلية البحث :-

لتحقيق اهداف البحث قسم إلى ثلاثة مباحث بالإضافة الى النتائج والتوصيات على النحو التالي :-

- المبحث الأول :- الاطار العام للبحث والدراسات السابقة .

- المبحث الثاني :- الاطار النظري للبحث .

- المبحث الثالث :- الاطار العملي للبحث .

8. الدراسات السابقة :-

1. دراسة (ثليب ، 2015) :-

هدفت الدراسة البيان دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية المقدمة، وبيان اثر الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتم اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن المحاسبة الإبداعية لا تمارس بشكل كبير في المؤسسات محل الدراسة، كما أن المراجعة الخارجية لا تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لوجود عدة عوامل تساعد على وجود هذه الممارسات في المؤسسات محل الدراسة.

2. دراسة جعارة و آخرون (2015) :-

هدفت الدراسة إلى بيان اثر إدراك المحاسبين والمراجعين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي في الشركات الصناعية الاردنية، وتم اتباع الاسلوب التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المحاسبين والمراجعين و المحللين ومستخدمي البيانات المالية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود تأثير كبير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفق النقدي. (

3. (Tassadaq & Malik 2015) :-

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة العوامل المسببة لممارسات المحاسبة الإبداعية غير الاخلاقية، وتطوير نموذج مقترح لتحديد تلك العوامل في القطاع الصناعي في الباكستان، وتم اتباع المنهج الكمي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين المهنيين، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود عدة عوامل تسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية غير الاخلاقية مثل مشكلة الوكالة والموقف غير المهني للمراجعين، كما تلعب الاخلاقيات ولجان المراجعة دورا إيجابيا في إعداد التقارير المالية، وأوصت الدراسة بالاهتمام بالمراجعة الداخلية لان لها تأثير في تقليل هذه الممارسات، والاهتمام بالقيم الأخلاقية داخل الشركات لتجنب الفضائح والاحتياطات المالية.

4. دراسة اقنير والمحبوب، (2016) :-

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات الليبيين في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وتم اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في بلديات الخمس وزليتن ومصراثة وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها وجود التزام قوي لدى مراجعي الحسابات الخارجيين محل الدراسة بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن ممارسة المراجع لعمله وفق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.

5. دراسة بوعروج (2016) :-

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها، والوقوف على مدى قدرة المراجعة الخارجية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى إدارات المؤسسات الجزائرية، من خلال اتباع المنهج الاستنباطي والاستقرائي وتوزيع استبانة على عينة من الاساتذة في مجال المالية والمحاسبة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية أم البواقي الجزائرية والولايات المجاورة لها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها : التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وأداب وسلوك المهنة يساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والمنظور الاخلاقي لها يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة.

6. دراسة موسى وآخرون(2018) :-

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور القيادة الخلاقة في الحد من ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية والتعرف على أهم دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال اتباع المنهج التحليلي الوصفي وتوزيع استبانة على عينة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة بجامعة سبها الليبية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها أن هناك مستوى متوسط للقيادة الخلاقة بمنظمات الاعمال ووجود العديد من الدوافع التي تساهم بشكل كبير في ظهور المحاسبة الإبداعية بالمنظمات.

7. دراسة اشميلة وآخرون، (2020) :-

هدفت الدراسة إلى بيان مستوي إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخارجية الأساليب إدارة الأرباح المؤثرة علي القوائم المالية وهل يوجد تباين معنوي بين ادراك كل منهما، واعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت النتائج أن المشاركين في الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومراجعين مكاتب المراجعة الخارجية يدركون الي حد ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية)، كما بينت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في ليبيا حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة علي المعلومات في القوائم المالية.

8. دراسة (الطرلي و آخرون، 2021):-

هدفت الدراسة إلى بيان مدي تطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح وتوضيح مدي وجود تباين معنوي بين تطبيق المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب

المراجعة الخارجية لهذه الإجراءات، واعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، وأظهرت النتائج أن المشاركين بالدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ومراجعي مكاتب المراجعة الخارجية يطبقون الإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي ديوان المحاسبة ومراجعي مكاتب المراجعة في ليبيا حول تطبيق الإجراءات التي تحد من أساليب إدارة الأرباح، وأظهرت النتائج أيضاً وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين في مكاتب المراجع الخارجية للإجراءات التي تحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية ومستوي إدراكهم لهذه الأساليب .

المبحث الثاني :- الاطار النظري للبحث

أولاً :- مفهوم المحاسبة الإبداعية :-

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها ادارات الشركات في بعض الاحيان سعياً وراء احداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام، أو الاستفادة من البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للشركات اتباعها في أساليب القياس والافصاح المتبعة في اعداد القوائم المالية بشكل خاص، مما يؤثر على نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على موثوقية البيانات المالية (زهيرة 2014، ص 49). كما تعرف بانها ممارسات التلاعب في الارقام واختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الاداء المالي الشركة وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير والمبادئ المحاسبية (ابو عروج مرجع سابق، ص 47). وتعرف المحاسبة الإبداعية علي إنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الإبلاغ المالي و إي إجراء متخذ اتجاه إدارة للأرباح أو تجميل صورة الدخل (مطر & الحلبي 2009، ص 8). كما يشار إلى المحاسبة الإبداعية علي إنها مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب في تحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة (المرجع السابق، ص 9). ويمكن القول بان المحاسبة الإبداعية عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين (جبار 2015، ص 243).

ثانياً :- دوافع المحاسبة الإبداعية :-

1. **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية برغبة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع المراجعين الخارجيين وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها فمصلحة المديرين في تقليل ضرائب الأرباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومسؤولي الضرائب في تحصيل ضرائب أكثر (القطيش & الصوفي 2011، ص 362).
2. **الوفاء بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية و ذلك من خلال التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.**
3. **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. حيث ترغب الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته، وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح؛ مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم (جبار، 2015، ص 244).**
4. **الحصول على التمويل او المحافظة عليه من خلال اظهار الوضع المالي للشركة افضل مما هو في الواقع هذا يساعد في تسهيل عملية الاقتراض.**
5. **لتحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة (مطر & الحلبي ، 2009 ، ص 9) .**
6. **إخفاء بعض الالتزامات قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كإلتزام في القوائم المالية (حمادة 2010 ، ص 99) .**

ثالثاً :- تعريف لجان التدقيق :-

تعددت تعريفات لجان التدقيق نظراً لاختلاف مسؤوليات لجان التدقيق من شركة لأخرى ، فقد قام العديد من الباحثين بتعريفها كما يأتي هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتشتمل مسؤولياتها على تدقيق المبادئ، والسياسات المحاسبية المعتمدة على إعداد التقارير المالية، وتدقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة، والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المدقق الخارجي ومناقشته بنتائج التدقيق، وتقييم كفاءة المدقق الداخلي، ودعم استقلاليتته، وتدقيق الإلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة.(حمادة ، 2010 ص 87- 110) .

وعرفت لجان التدقيق على أنها لجنة تتألف في مجلس الإدارة من مديرين مستقلين وغير تنفيذيين، وهي مسؤولة عن تقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة من أجل الاحتفاظ بها للسنة القادمة بناء على موافقة حاملي الأسهم، وتجتمع لجنة التدقيق دورياً مع مؤسسة المحاسبة العامة المستقلة والمسجلة ومع المدققين الداخليين للشركة إضافة إلى إدارة الآلات الدولية من أجل مراجعة العمليات المحاسبية، وتدقيقها وتدقيق هيكل الرقابة الداخلية، والأمور المتعلقة بالتقارير المالية (Arens, et al, 2013). وهي لجنة إشراف ورقابة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتتكون من ثلاثة أعضاء مستقلين على الأقل، وتعمل إلى جانب المدققين الداخليين والخارجيين، وتقوم بدراسة خطة التدقيق السنوية إضافة إلى مراجعة الأداء ومدى ملاءمة عناصر الرقابة الفعلية، والتأكد من فصل المهام.

رابعاً :- مهام لجان التدقيق ومسؤولياتها :-

تتلخص مهام لجان التدقيق وفق الآتي (أبو الهيجاء ، 2012 ، ص 439)

- ترشيح مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من استقلاليته .
- التأكد من امتثال الشركة بالملاحظات، والتحفظات التي يشير إليها مدقق الحسابات .
- تقييم المراسلات التي تتم بين الشركة ومدقق الحسابات الخارجي ومراجعتها .
- التأكد من التزام الشركة بالأنظمة والتعليمات الصادرة بموجب قانون هيئة الأوراق المالية.
- التأكد من أن الشركة توفر التسهيلات اللازمة لقيام مدقق الحسابات بعمله .

خامساً :- دور التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية :-

تعد مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة ومعقدة ولهذا يجب السعي باستمرار المعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، من هنا تبرز أهمية لجان التدقيق بالسعي للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة عند اكتشاف التحريفات الجوهرية وللتحقق من وجود هذه التحريفات لا بد من إتباع إجراءات معينة للحد من آثارها في كل من بيان الدخل والمركز المالي وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في الحقوق.

1. الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:-

يسعى المدقق بشكل موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات الخاصة بموضوع التدقيق، وتتمثل هذه الأدلة في العمليات المالية الموجودة بالدفاتر والحسابات والمستندات والمصادقات ثم يقوم المدقق بمقارنة المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية ومن أنها عرضت بصدق وعدالة ولا تحتوي على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يوفر تقرير المدقق تلك المعلومات إلى المستخدمين.

أما الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل في ظل المعايير الدولية فتشمل: رقم المبيعات، تكلفة البضاعة المباعة، المصروفات التشغيلية، نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة. (الحلبي و مطر، 2009 ، ص(63-65)

2. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:-

ان الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي هو تحسين المركز المالي للمنشأة من خلال تضخيم الأصول أو تخفيض الالتزامات بغرض تحسين نسبة السيولة أو الربحية و الإجراءات التي يمكن اعتمادها من قبل المدقق تشمل: الأصول غير الملموسة، الأصول الثابتة، الاستثمارات، النقدية، الذمم المدينة، الاستثمارات طويلة الأجل، الموجودات والالتزامات الطارئة، الالتزامات طويلة الأجل، المخزون، حقوق المساهمين. (الحلبي و مطر ، 2009 ، ص(66)،

3. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية وفي قائمة التغيرات في الحقوق :-

تبين قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statements جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصدرها واستخداماتها خلال مدة زمنية معينة، والهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات مناسبة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال مدة زمنية معينة، لهذا يقوم المدقق بعمل مجموعة من الإجراءات والاختبارات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين .

المبحث الثالث :- الأطار العملي للبحث

أ. تمهيد يستعرض هذا الجانب تحليل عبارات محاور البحث واستخراج النتائج حيث تم الاعتماد على قائمة الاستبيان لجمع البيانات حول دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكونها الوسيلة أو الأداء المناسبة لطبيعة هذا البحث حيث يتم توزيع استبيانات على موظفي إدارة الخدمات المالية بني وليد وذلك لطبيعة عملهم لها علاقة بعنوان البحث مما يساعد في الوصول الى النتائج المرجوة.

1. مجتمع وعينة البحث :- يتمثل مجتمع هذا البحث في إدارة الخدمات المالية بني وليد وتم اختيار عينة البحث الموظفين داخل الإدارة من مراجعين ومراقبين ماليين ومحاسبين وموظفين وذلك لأن طبيعة عملهم تمكنهم من فهم العبارات والاجابة عليها .

وتم توزيع 30 استمارة على الموظفين وتم الإجابة على الاستبانات واسترجاعها بالكامل وكان جميع الاستبانات سليمة وصالحة للتحليل جميعاً .

أولاً :- تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث :-

1. حسب المؤهل العلمي :-

الجدول رقم (1) يبين التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

حسب المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	17	%56.67
ماجستير	10	%33.33
دكتوراه	2	%6.67
غير ذلك	1	%3.33
المجموع	30	%100

تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)

يبين الجدول رقم (1) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي لهم ومن خلال الجدول نلاحظ أن من يحملون مؤهل البكالوريوس نسبتهم (%56.67) ومن يحملون مؤهل الماجستير بنسبة (%33.33) وحملة الدكتوراه بنسبة (%6.67) ونجد أن جميع أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهل علمي يرفع من مستوى الثقة في الإجابات المتحصل عليها من الاستبانات .

2. عدد سنوات الخبرة :-

الجدول رقم (2) يبين التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة :-

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	%13.33
من 6 الى 10 سنوات	8	%26.67
من 11 الى 15 سنوات	7	%23.33
أكثر من 15 سنة	11	%36.67
المجموع	30	%100

تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)

يبين الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة على حسب سنوات خبرتهم فحيث كانت نسبة افراد العينة الذين خبرتهم اكثر من 15 سنة (%36.67) ومن خبرتهم من 6 الى 10 سنوات كانت نسبتهم (%26.67) ومن لهم خبرة من 11 إلى 15 سنة كانت نسبتهم (%23.33) وبذلك يمكن أن نقول ان هذه النتائج تزيد من أهمية آرائهم حول العبارات .

3. حسب الوظيفة :-

يبين الجدول رقم (3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير	-	-
محاسب	9	%30
أستاذ جامعي	7	%23.33
موظف	11	%36.67
مراجع	2	%6.67
غير ذلك	1	%3.33
المجموع	30	%100

تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)

من خلال الجدول رقم (3) تبين أن أفراد عينة الدراسة أغلبهم موظفين بنسبة (%36.67) والمحاسبون بنسبة (%30) من أفراد عينة الدراسة وأساتذة الجامعة بنسبة بلغت (%23.33) وهذه النتائج تزيد من ثقة المعلومات المتحصل عليها من تحليل الاستبانات .

4. حسب التخصص العلمي :-
 ب. يبين الجدول رقم (4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	19	63.33%
إدارة أعمال	3	10%
اقتصاد	3	10%
مصارف	-	-
غير ذلك	5	16.67%
المجموع	30	100%

ت. تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)
 يبين الجدول رقم (4) أن أفراد عينة الدراسة بنسبة (63.33%) تخصصهم محاسبة وهذه النسبة تزيد من صدق المعلومات المتحصل عليها مما يساعد في الوصول الى نتائج عملية سليمة .
 ثانياً :- تحليل عبارات محاور الدراسة واختيار فرص الدراسة :-

1. فرضية الدراسة :-
 لا يوجد دور للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
2. متغيرات الدراسة :-
 - المتغير المستقل :- لجان التدقيق .
 - المتغير التابع :- ممارسات المحاسبة الإبداعية .
3. اثبات وصدق أداة الدراسة قائمة الاستبيان :-
 تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ لاختبار إدارة الدراسة وقيمة معامل الصدق .

ث. الجدول رقم (5) يبين قيمة معامل الثبات ومعامل الصدق

متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	معامل الثبات
المتغير المستقل لجان التدقيق	10	0.852
المتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية	9	0.843

ج. تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)
 وصممت الاستبانة تبعاً لمقياس ليكرت الخماسي لكي تكون النتائج أكثر شفافية ومصداقية ويسهل عملية تحليل البيانات واختيار فرض الدراسة .

ح. الجدول رقم (6) يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

خ. تم إعداده وفقاً للبرنامج الاحصائي (SPSS)
 وتم استخدام المقاييس الإحصائية (التكرار والنسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ،) لقياس الإجابة على عبارات المحاور .

وذلك من خلال البرنامج الاحصائي (SPSS)
 وتم تحديد مستويات المتوسطات الحسابية كما يلي :-

- أوافق بشدة يمثل (4.6 الى 5)
- أوافق يمثل (3.6 الى 4.5)
- محايد يمثل (2.6 الى 3.5)
- لا أوافق يمثل (1.6 الى 2.5)
- لا أوافق بشدة يمثل (0.95 الى 1.5)

1. تحليل فقرات المحور الأول :- المتمثل في المتغير المستقل للدراسة :-
 لجان التدقيق حيث وضعت له (10) عبارات تحت مقياس ليكرت الخماسي.

د. تم إعداده وفقاً لمخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS.V.17)

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات (لجان التدقيق)

ت	الفقرات	النسبة التكرار	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الفقرة
1	تتأكد لجان التدقيق أن جميع عمليات البضاعة في المبيعات وغيرها مؤيدة بمستندات أصولية	ت	12	15	-	3	-	4.587	0.732	أوافق بشدة
		%	40%	50%	-	10%	-			
2	تتأكد لجان التدقيق من إعداد التسويات الجردية للإيرادات والمصروفات طبقاً لمبدأ الاستحقاق	ت	2	26	1	1	-	4.680	0.781	أوافق بشدة
		%	6.67%	86.67%	3.33%	3.33%	-			
3	يتم عرض قائمة الدخل بشكل دوري على لجان التدقيق ليتم التحقق من صحة أرصدها ومطابقتها مع واقع المستندات المؤيدة لها .	ت	1	23	2	4	-	4.720	0.769	أوافق بشدة
		%	3.33%	76.67%	6.67%	13.33%	-			
4	تتأكد لجان التدقيق في تاريخ إتمام الصفقات والتأكد من تحميلها على السنة التي حدثت فيها	ت	2	23	1	4	-	4.551	0.728	أوافق بشدة
		%	6.67%	76.67%	3.33%	13.33%	-			
5	تحقق لجان التدقيق من الوجود المادي لأصول الشركة وملكيته لهذه الأصول	ت	6	19	3	2	-	4.423	0.732	أوافق
		%	20%	63.33%	10%	6.67%	-			
6	تتأكد لجان التدقيق من حجم الأرصدة النقدية لدا المصارف ومطابقتها مع الأرصدة الدفترية	ت	17	13	-	-	-	4.706	0.746	أوافق بشدة
		%	56.67%	43.33%	-	-	-			
7	تقوم لجان التدقيق بالمقارنة بين قوائم المركز المالي للشركة خلال فترتين متتاليتين وخلال فترات سابقة للتأكد من عدم وجود مغالاة في اجمالي أصول الشركة وخصومها	ت	7	15	6	1	1	4.621	0.763	أوافق بشدة
		%	23.33%	50%	20%	3.33%	3.33%			
8	تتأكد لجان التدقيق من اثبات الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية على الفترة نفسها التي حدثت فيها	ت	4	13	6	7	-	4.503	0.717	أوافق
		%	13.34%	43.33%	20%	23.33%	-			
9	تفحص لجان التدقيق بنود الإفصاحات المرفقة والمتعلقة بقائمة الدخل والمركز المالي	ت	6	18	2	4	-	4.630	0.757	أوافق بشدة
		%	20%	60%	6.67%	13.33%	-			
10	تتأكد لجان التدقيق من اعتراف الشركة بالتزاماتها	ت	9	20	1	-	-	4.592	0.733	أوافق بشدة
		%	30%	66.67%	3.33%	-	-			
	لجان التدقيق									
								4.601	0.824	

أ. تم إعداده وفقاً لمخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS.V.17)

نلاحظ من خلال الجدول رقم (7) الذي يبين التوزيع التكرار والنسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير المستقل لجان التدقيق أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (4.601) بانحراف معياري (0.824) وهذا يبين أن درجة الموافقة على عبارات لجان التدقيق مرتفعة وجميع أفراد عينة الدراسة موافقون عليها .

الجدول رقم (8)

ت	الفقرات	التكرار النسبية	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الفقرة
1	تعد المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة	ت	7	16	3	4	-	4.620	0.798	أوافق بشدة
		%	%23.33	%53.33	%10	%13.33	-			
2	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية	ت	8	12	8	-	2	4.501	0.745	أوافق
		%	%26.67	%40	%26.67	-	%6.67			
3	تتخصص ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها	ت	9	10	8	5	4	4.320	0.698	أوافق
		%	%30	%33.33	%26.67	%16.67	%13.33			
4	تهتم لجان التدقيق بأخذ رأي الخبراء الماليين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	ت	4	12	6	8	-	4.530	0.765	أوافق
		%	13.33	%40	%20	%26.67	-			
5	تقوم لجان التدقيق بتقييم الأعمال ووضع الأشخاص في الأماكن الرقابية المناسبة لأختصاصهم ومراجعة إجراءات العمل بشكل دوري	ت	6	17	2	3	2	4.720	0.771	أوافق بشدة
		%	%20	%56.67	%6.67	%10	%6.67			
6	تتأكد لجان التدقيق من مدى التزام أقسام المحاسبة والتدقيق بمعايير التدقيق الدولية وأحدث تعديلاتها	ت	10	14	4	1	1	4.716	0.723	أوافق بشدة
		%	%33.34	%46.67	%13.33	%3.33	%3.33			
7	إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية	ت	8	10	5	4	3	4.364	0.70	أوافق
		%	%26.67	%33.33	%16.67	%13.33	%10			

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) الذي يبين التكرار والنسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات (4.545) بانحراف معياري (0.747) وهذا بين شدة الموافقة على فقرات ممارسات المحاسبة الإبداعية لجميع أفراد عينة الدراسة.

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرين المستقل لجان التدقيق والمتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (9)

متغيرات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافق للمتغيرات
المتغير المستقل لجان التدقيق	4.601	0.824	أوافق بشدة
المتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.545	0.747	أوافق

ب. تم إعداده وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.17) نلاحظ من خلال الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي للمتغير المستقل (4.601) وهو يقع في مستوى أوافق بشدة بانحراف معياري (0.824) وأن المتوسط الحسابي للمتغير التابع (4.545) يقع في مستوى أوافق بانحراف معياري (0.747) مما يشير الى وجود تأثير بين المتغيرين نحو الايجابي .

2. اختيار فرضية الدراسة :-

تشمل فرضية الدراسة في أنه لا يوجد دور للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط بين لجان التدقيق ودور ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الجدول رقم (10) يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط بين لجان التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية .

معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة T المحسوبة	قيمة F المحسوبة	معامل الانحدار B
0.423	0.184	0.029	5.391	0.418

ت. تم إعداده وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS.V.17)

كانت النتائج من خلال الجدول رقم (10) أن :-

1. معامل الارتباط (R) يساوي (0.423) وهذه القيمة تعتبر المقدره بين المتغيرين وهي تدل على وجود علاقة بين لجان التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية .
2. معامل التحديد (R²) الذي يبين الجدول تقديره يساوي (0.184) وهذه القيمة تبين الأهمية بين لجان التدقيق والمحاسبة الإبداعية .
3. قيمة (T) المحسوبة والتي قدرت حسب النتائج ب(0.029) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) وبهذا تشير الى وجود تأثير بين لجان التدقيق والمحاسبة الإبداعية .
4. قيمة (F) المحسوبة والتي تبين قيمتها (5.391) وهي أكبر من مستوى المئوية (0.05) حيث تؤكد على وجود علاقة بين لجان التدقيق والمحاسبة الإبداعية .
5. معامل الانحدار (B) : يشير الى وجود تأثير بين المتغير المستقل لجان التدقيق والمتغير التابع المحاسبة الإبداعية بنسبة (41.8%) وهذه النسبة مقبولة .

حيث تبين نتائج الجدول رقم (10) الى رفض فرضية الدراسة لا يوجد دور للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وأنه يوجد تأثير لدور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

النتائج والتوصيات :-

أولاً :- النتائج :-

1. هناك دور واضح وملوموس للجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
2. تمارس لجان التدقيق إجراءات وأساليب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. أن لجان التدقيق تعتبر مسؤولية عن الحد من خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية .
4. ان التزام لجان التدقيق بالعوامل المهنية والفنية يساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ثانياً :- التوصيات :-

1. ضرورة تفعيل لجان التدقيق لما لها من دور الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية .
2. عمل دورات تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة الإبداعية للجان التدقيق بحيث يصبحوا قادرين على ممارسة إجراءات وأساليب تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
3. ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عملية تدقيق الحسابات ليتم تنفيذها باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن أية تأثيرات وضغوطات .
4. اصدار قوانين حازمة وتتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب في البيانات المالية بما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية في أساليب المحاسبة الإبداعية .

قائمة المراجع :-

- (1) زهير ، زينب ، (2014) دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسساتية فعالة للحد من استخدام الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ام البواقي .
- (2) بو عروج ، معاذ (2016) ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة العربي بن مهيدي ، قسم العلوم التجارية .
- (3) الحلبي ، ليندا حسن (2009) دور المدقق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية منشورة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، قسم المحاسبة .
- (4) جبار ، ناظم شعلان (2015) أساليب المحاسبة الإبداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة (العراقية) مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 9 العدد (2) .
- (5) القطيش ، حسن فليح وفارس جميل الصوفي (2011) أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، الاسراء العدد 27 .
- (6) حمادة رشا ، (2010) دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26 العدد (2) .
- (7) القرني ، ميسون بنت محمد بن علي (2010) دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية – دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز ، قسم المحاسبة .
- (8) أبو الهيجاء ، محمد فوزي والحاويك ، أحمد فيصل (2012) خصائص لجان التدقيق واثرها في فترة اصدار تقرير المدقق على الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، مجلد 20 ، العدد (2) .
- (9) اشميلة واخرون (2020) " ادراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية " مجلة افاق اقتصادية ، العدد 12 .
- (10) الطرلى ، واخرون (2021) " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا ، مجلة المنتدى الاكاديمي ، المجلد 5 ، العدد 1 .

المراجع الأجنبية :-

- 1- Arnes , a, elder ,r,Beasley . m . auditing and assurance services ; an Integrated approach , 14 th edition , prentice hall m usa, 2013 .
- 2- Torre , Ignacio de la , (2009) creative accounting exposed Basingstoke ; palgrave macmillan .