

## دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية

## The role of the review committees in activating the supervision of creative accounting

مهاوات لعبيدي، مومن فاطمة الزهراء، جرموني أسماء

D/ labidi Mehaouat / Moumen Fatima-Zahra / D/ Asma Djarmouni

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، moumenfaty@gmail.com

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، labidi\_mehaouat39000@yahoo.fr

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، asma.djarmouni@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/04/03

تاريخ القبول: 2019/11/25

تاريخ الاستلام: 2021/05/18

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية، وتحديد مختلف أساليبها، ومعرفة دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة موجهة إلى مراجعي الحسابات، وتم تحليلها بالاعتماد على أساليب التحليل الوصفي والإحصائي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة لها دور فعال في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين مهام لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة إلزام تكوين لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية، لأهمية المهام التي تقوم بها لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية والخارجية، الرقابة الداخلية، التقارير السنوية.

**تصنيف JEL:** M41، M42، M49.

**Abstract:** The purpose of this study is to introduce the creative accounting and identify its different methods, and the role of review committees in activating the supervision of creative accounting. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed for auditors, by relying on a group of descriptive and statistical analysis.

The study concluded that the audit committees have an important role in activating the control of creative accounting. The results of the field study showed a strong correlation between the functions of committees and limiting the practices of creative accounting. The study reached a number of recommendations the most important of which is the necessity of obliging the formation of review committees in Algerian institutions, for the importance of the tasks they carry out to activate the control over creative accounting.

**key words:** Creative Accounting, the review Committees, the Internal and External Audit, the Internal Control.

**Jel Classification Codes:** M41, M42, M49.

**Résumé:** Cette étude vise à identifier les motifs de la comptabilité créative, l'identification de ses différentes méthodes, et déterminer le rôle des comités d'audit dans l'activation du contrôle de la comptabilité créative. Pour atteindre les objectifs de l'étude un questionnaire a été conçu pour les auditeurs, et une série de méthodes d'analyse descriptive et statistique ont été adoptées.

L'étude a conclu que les comités d'audit ont un rôle actif dans l'activation du contrôle de la comptabilité créative. Les résultats de l'étude sur le terrain ont révélé une forte corrélation et une influence entre les fonctions des comités d'audit et la réduction des pratiques de comptabilité créative. L'étude a abouti à un certain nombre de recommandations, dont la plus importante est la nécessité d'imposer la création des comités de d'audit au sein des institutions algériennes. Pour l'importance des tâches accomplies pour activer le contrôle de la comptabilité créative.

**Mots clés:** Comptabilité créative, Comités d'audit, Audit interne et externe, Audit interne, Rapports annuels

**Codes de classification de Jel:** M41, M42, M49

## 1. تمهيد:

تعددت حالات الفساد المالي والإداري في العديد من المؤسسات، الأمر الذي أدى بدوره إلى فقدان الثقة بالقوائم والتقارير المالية بسبب نقص الشفافية حيث يستطيع المحاسب بناء على رأي الإدارة إعطاء صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة مستغلا بذلك الثغرات القانونية ومرونة المبادئ المحاسبية ويستطيع بذلك التلاعب في القوائم المالية وإظهار المؤسسة في وضعية مالية جيدة. بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية. وقد أطلق على هذه الإجراءات بالمحاسبة الإبداعية. وفي ظل تطور ظاهرة المحاسبة الإبداعية كان لابد أن يكون هناك آليات وطرق للكشف عنها، وهذا يتطلب وجود لجان مراجعة كجهاز يراقب الإدارة ويحسن أداؤها وممارساتها المحاسبية ويوفر الشفافية والمصداقية في التقارير المالية للحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية.

أ- إشكالية الدراسة: وعليه تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

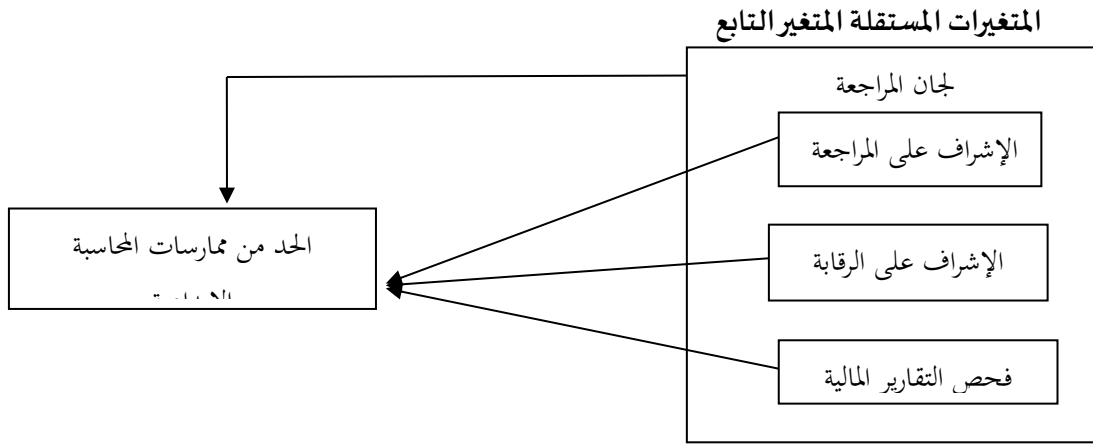
هل يمكن للجان المراجعة المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وانبثق عن ذلك الأسئلة الجزئية التالية:

- هل يؤدي إشراف لجان المراجعة على المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يؤدي إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يؤدي فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ب- نموذج الدراسة:

شكل (1) يوضح نموذج الدراسة



المصدر: نموذج من إعداد الباحثين

ت- فرضيات الدراسة: تم صياغة الفرضية التالية لتكون منطلقا لهذه الدراسة والإجابة على السؤال الرئيسي والوصول إلى الأهداف المرجوة منها وهي:

توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

والتي ينبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين إشراف لجان المراجعة على المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

- توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ث- أهداف الدراسة: تحاول هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف أهمها:
- تحديد مفهوم لجان المراجعة وأهميتها وأهدافها;
- تحديد الدوافع الداعية لوجود المحاسبة الإبداعية، وتحديد مختلف أساليبها;
- التعرف على المهام التي تقوم بها لجان المراجعة لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية;
- تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.
- ج- أهمية الدراسة: وتظهر أهمية الدراسة في مجموعة من الاعتبارات العلمية والعملية أهمها:
- الأهمية العلمية: تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع لجان المراجعة وموضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارهما من المواضيع التي تصدرت اهتمامات البحث العلمي على المستوى الدولي، سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية خاصة بعد انهيار بعض الشركات الكبرى نتيجة لممارسة المحاسبة الإبداعية.
- الأهمية العملية: من خلال التحقق من دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، اعتماداً على علاقات الارتباط والتأثير بينهما، ولخدمة عدة فئات والحد من آثار التلاعب في القوائم المالية.
- ح- المنهج المتبع: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الرجوع إلى البحوث المحاسبية التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر لاختبار فروضها وتحقيق أهدافها، وتم إعداد استبانته وزعت على عينة من مراجعي الحسابات، تم تحليلها وفق الأساليب الإحصائية المفصلة في المحور الثاني من هذه الدراسة.
- خ- خطة الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى محورين، محور خاص بالجانب النظري والأخر خاص بالجانب التطبيقي، حيث تضمن كل محور مايلي:
- المحور الأول: تضمن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيري الدراسة، المتمثلة في لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المحور الثاني: تضمن هذا المحور الطريقة والأدوات المستخدمة بالإضافة إلى تحليل ومناقشة النتائج.
- د- الدراسات السابقة: هناك مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع دور لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية نذكر منها مايلي:
- دراسة Omurgonulsen (2009): هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق كشفها. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الأسباب الداعية للجوء إلى المحاسبة الإبداعية هو غياب الرقابة الحكومية، وأشارت إلى ضرورة تمتع لجان المراجعة بالاستقلالية الكاملة في ممارسة أعمالها، وأكدت هذه الدراسة أن غياب استقلالية هذه اللجان سيؤدي لا محالة إلى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية. (Omurgonulsen, 2009, pp. 651-673)
- دراسة حمادة رشا (2010): هدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وحاولت الباحثة الإجابة على الإشكالية من خلال عينة شملت 8 شركات، اعتمدت على استبانة وزعت على مجموعة من مراجعي الحسابات. وقد خلصت الدراسة إلى أن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة والمتمثلة في الرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها ذات تأثير كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية. (رشا، 2010، الصفحات 87-118)

- دراسة قديح بسام سليم (2013): هدفت الدراسة إلى التعرف على خصائص لجان المراجعة وأثرها على جودة التقارير المالية في المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، والتعرف على أنواع التقارير التي يصدرها مراجع الحسابات الخارجي وعلاقتها بجودة التقارير المالية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة طردية بين نسبة أسهم المصرف التي يمتلكها أعضاء لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية، كما خلصت إلى وجود علاقة عكسية بين حجم لجنة المراجعة واستقلالية أعضائها، واستنتجت عدم وجود دور يؤثر على جودة التقارير المالية لكل من المؤهل المحاسبي والمالي الذي يحمله عضو لجنة المراجعة وكذلك عدد اجتماعات لجنة المراجعة. (سليم، 2013، الصفحات 1-225)

## 2. لجان المراجعة:

### 1.2 مفهوم لجنة المراجعة وأهميتها:

أ- مفهوم لجنة المراجعة: تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، حيث يدل كل تعريف على وجهة النظر التي يتبناها صاحب التعريف. ومن بين هذه التعاريف مايلي:

- التعريف الأول: تعرف لجنة المراجعة حسب الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين CICA of 1992 the Canadian Institute Chartered Accountants بأنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين مراجع الحسابات ومجلس الإدارة، وتتخلص نشاطاتها في ترشيح مراجع الحسابات، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر". (Accountants, 1992)

- التعريف الثاني: عرفت بأنها الآلية الثانية من آليات حوكمة الشركات الهادفة إلى ضبط الممارسات الانتهازية للإدارة وذلك من خلال متابعة وتقييم نظام المراجعة الداخلية ومتابعة عمل مراجع الحسابات والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ولكي تقوم هذه اللجنة المنبثقة من مجلس الإدارة بواجباتها على الوجه الأكمل، لا بد من أن يتوفر لها القدر الكافي من الاستقلالية، وان تتكون من أعضاء يتمتعون بالخبرة اللازمة للقيام بالمهام المطلوبة منهم. (محمد س.، 2009، صفحة 5)

- التعريف الثالث: عرفت لجنة المراجعة بأنها عبارة عن مجموعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، ويمتلك احد أعضائها على الأقل خبرة كافية في مجال المحاسبة، وتشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها. (احمد س.، 2011، صفحة 51)

من خلال ما سبق يتضح لنا بأن لجنة المراجعة هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة، تتكون من أعضاء غير تنفيذيين لديهم خبرة في المحاسبة والمراجعة، تتمتع بقدر كافي من الاستقلالية، تخول لها الإشراف والرقابة بهدف حماية حقوق المساهمين.

ب- أهمية لجان المراجعة: تكمن أهمية لجان المراجعة في مايلي: (السقا، 1995، صفحة 15)

- تزيد الثقة في التقارير المالية، من خلال دعم موضوعية هذه التقارير ومصداقيتها؛

- يمكنها مساعدة المدراء التنفيذيين في القيام بمهامهم ومسؤولياتهم؛

- تقوية وتدعيم دور المدراء غير التنفيذيين؛

- تدعيم استقلالية أعمال المراجعة؛

- تحسين الاتصال بين جميع المستويات؛

- تزيد من فعالية المراجعة الخارجية من خلال المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي؛

- تعتبر نوع من الرقابة من قبل المساهمين على إدارة المؤسسة.

2.2 أهداف لجان المراجعة: تتمثل أهداف لجان المراجعة في الآتي: (السويطي، 2006، صفحة 58)

- مساعدة مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته القانونية والإدارية؛
  - منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية من خلال التركيز على مساءلة مجلس الإدارة تجاه جمهور المساهمين؛
  - ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة من خلال جودة التقارير المالية؛
  - التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛
  - الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعملية الإفصاح؛
  - مناقشة السياسات الإستراتيجية وسياسة إدارة المخاطر مع الإدارة؛
  - التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة؛
  - التكامل بين أنشطة المراجعة والتأكيدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة في المؤسسات.
- 3.2 مهام لجان المراجعة: هناك العديد من المهام التي تقوم بها لجان المراجعة نذكر منها:
- أ- الإشراف على المراجعة الداخلية: تساهم لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال: (احمد د.، 2008، صفحة 270)

- تقييم فعالية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وأنها تتم وفق معايير الأداء المهني؛
  - متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية والموافقة عليها؛
  - فحص إستراتيجية أداء المراجعة الداخلية وخططها السنوية والموافقة عليها؛
  - دعم استغلال المراجعين الداخليين عن طريق مراعاة مايلي:
  - تعيين مدير المراجعة الداخلية وعزله؛
  - التأكد من أن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لمباشرة عملياتها؛
  - حرية مدير المراجعة في الاتصال المباشر بلجنة المراجعة لمناقشة أي أمور مهمة؛
  - التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم مهامهم؛
  - فحص نتائج المراجعة الداخلية؛
  - فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم؛
  - التنسيق بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال وعملية المراجعة.
- ب- الإشراف على عملية المراجعة الخارجية: وذلك من خلال: (شحاته، 2003، صفحة 315)
- ترشيح وتعيين مراجع الحسابات الخارجي وتحديد أنعابه وإعداد خطاب التكليف الصادر له؛
  - مساعدة مراجع الحسابات في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله، والحصول على المعلومات التي يحتاج لها؛
  - العمل على حل المشكلات والتزاعات التي تنشأ بين مراجع الحسابات الخارجي والإدارة؛
  - توفير التنسيق بين عمل المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية؛
  - دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة؛

- متابعة نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي ودراسة وتقييم ملاحظاته.

ج- الإشراف على الرقابة الداخلية: تقوم لجان المراجعة بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار، وتعمل على متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها. وللقيام بهذه المهام على لجنة المراجعة دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها. (شحاته، 2003، صفحة 204)

د- فحص التقارير المالية: من الأنشطة التي يجب على لجان المراجعة القيام بها فحص التقارير المالية السنوية من خلال التركيز على النقاط الآتية: (شحاته، 2003، صفحة 205)

- مراجعة السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة؛

- التأكد من انه تم الإفصاح عن المبادئ والسياسات المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية؛

- التأكد من انه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف أثارها في التقارير المالية؛

- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛

- التأكد من كفاءة وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى عالي من المنفعة؛

- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي؛

- مناقشة التقارير المالية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة؛

- الحد من خطر التقارير المالية الاحتمالية عن طريق تحديد العوامل التي تؤدي إلى إنشاء تقارير بهذا الشكل.

#### 4.2 لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية:

يعتبر التنظيم رقم 03-02 المؤرخ في 4 نوفمبر 2002 المتعلق بالرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية أول نص قانوني تعرض إلى لجان المراجعة وإمكانية إنشائها في البنوك الجزائرية (Règlement de la Banque d'Algérie, 2002)، وقد عرفت لجان المراجعة في المادة 02 من هذا التنظيم على أنها "لجنة يمكن أن تنشئها هيئة المداولة لتساعدها في ممارسة مهامها، تقوم هيئة المداولة بتحديد تشكيلة ومهام وكيفيات سير لجنة المراجعة والشروط التي يشترط بموجبها مراجعو الحسابات أو أي شخص آخر تابع للبنك أو المؤسسة المالية المعنية في أشغال هذه اللجنة، ولا يمكن لأعضاء الجهاز التنفيذي أن يكون أعضاء في لجنة المراجعة". (الرسمية، المؤرخة في 29-08-2012)

وقد حددت المادة 70 من هذا التنظيم المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة بما يلي:

- التحقق من وضوح المعلومات المقدمة وتقدير مدى انتظام وأهمية المناهج المحاسبية المتبعة في إعداد الحسابات؛

- تقدير نوعية جهاز الرقابة الداخلية خاصة تناسق أنظمة القياس والمراقبة والتحكم ورقابة المخاطر، وعند الاقتضاء اقتراح أعمال تكميلية بهذه الصفة.

وقد أشار ميثاق الحكم الراشد إلى انه يمكن لمجلس الإدارة تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه وتعمل بنظام مساوي لباقي الأعضاء، هذه اللجان المتخصصة تأخذ صفة الإشراف على عملية مراجعة الحسابات والرقابة المالية للمؤسسة. (ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية، 2009)

مما سبق نستنتج أن المشرع الجزائري لم يلزم المؤسسات المالية والاقتصادية على إنشاء لجان مراجعة، بل جعله أمر اختياري يتخذه مجلس الإدارة، بالإضافة إلى انه لم يتطرق إلى طريقة تشكيلها وكيفية تنظيمها والمهام الموكلة إليها.

## 3. المحاسبة الإبداعية:

## 1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسباب اللجوء إليها:

أ- تعريف المحاسبة الإبداعية: تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية منها:

- التعريف الأول: مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في المؤسسة، وان للمحاسبة الإبداعية مظهران أولهما قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة وثانها غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي توطئا، ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس بما يجب أن تكون عليه. (حسين، 2009، الصفحات 19-20)

- التعريف الثاني: يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي تهدف إلى تغيير أرقام الحساب بشكل يخالف حقيقتها، ساعد في ظهورها تعدد أساليب القياس المحاسبي أي أنها تتم في إطار قانوني لاعتمادها على المعايير المحاسبية، كما أنها عملية مخططة ومدروسة من طرف الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية. (عباس، 2012، صفحة 60)

- التعريف الثالث: عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح. (إيمان، 2012، صفحة 4) وعليه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية من زاويتين:

- الزاوية الأولى إيجابية: وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة لمستخدميها، وتمكن المؤسسة من تنفيذ خططها وأهدافها واستراتيجياتها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

- الزاوية الثانية سلبية: وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استخدام الإبداع الفكري في التلاعب المحاسبي من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح معينة من خلال استغلال الثغرات القانونية.

أ- أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية: هناك مجموعة من الأسباب دفعت المحاسبين إلى ابتداء طرق وأساليب للتلاعب بالحسابات المالية من بين هذه الأسباب: (عباس، 2012، الصفحات 60-61)

- التأثير على سمعة المؤسسة ايجابيا في السوق؛

- التأثير على سعر سهم المؤسسة في السوق المالية؛

- لغايات التلاعب الضريبي؛

- زيادة الاقتراض من البنوك؛

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة لتحقيق مصالح شخصية؛

- الحصول على التصنيف المهني.

2.3 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية: هناك عدة عوامل أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية أهمها: (Amat, 1999)

- أ- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: في بعض الأحيان تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسة حرية الاختيار بين البدائل والطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للبديل الذي يتماشى مع مصالحها؛
- ب- حرية التقديرات المحاسبية: بعض العمليات المحاسبية تعتمد على التقدير الشخصي، وهذا يساعد المؤسسة في التلاعب بقيمة هذه التقديرات لتحقيق الهدف المحدد مسبقاً؛
- ت- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يؤدي التحكم في توقيت العمليات الحقيقية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، حيث تستطيع المؤسسة تأجيل بعض العمليات أو تعجيلها بغية تحقيق أهداف معينة.

3.3 أساليب المحاسبة الإبداعية: توجد العديد من الأساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الإبداعية أهمها: (محمد م.، ط2، 2006، صفحة 52)

- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة؛
- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ؛
- القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل؛
- إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات؛
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر؛
- القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

#### 4. تحليل النتائج:

#### 1.4 الطريقة والأدوات والمعطيات المجمعّة

تم اختيار عينة عشوائية من مراجعي الحسابات في المؤسسات الاقتصادية في ولاية الجلفة والوادي وغليران، قدم لهم استبانة مبنية على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، وزعت الاستبانة على عينة مكونة من 50 مراجع حسابات، تم استرجاع 35 استمارة صالحة للاستعمال بعد عملية الإلغاء والحذف.

تم الاعتماد في عملية البحث على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تعتبر مهمة في عملية الجمع والتحليل، من بينها المسح المكتبي بغرض تحديد الإطار النظري للدراسة، واستخدمت الاستبانة كأداة لتسهيل عملية جمع البيانات الأولية المتعلقة بعينة الدراسة، ومن أجل تحسين مستوى صدق الأداة فقد تم عرض الاستبانة على بعض الأكاديميين لأخذ آرائهم والاستفادة من تعليقاتهم وملاحظاتهم من حيث الصياغة النهائية لها، والذي تم تقسيمها إلى جزأين:

الجزء الأول: معلومات شخصية عن مراجع الحسابات

الجزء الثاني: يهدف هذا الجزء من الاستبانة إلى معرفة الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور:

- المحور الأول: يقيس دور المتغير المستقل الأول في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - المحور الثاني: يقيس دور المتغير المستقل الثاني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - المحور الثالث: يقيس دور المتغير المستقل الثالث في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- واستخدم مقياس ليكارت الخماسي ليسهل على المستجوبين تقديم آرائهم، حيث تتراوح إجابات من الرقم (5) موافق بشدة إلى الرقم (4) موافق إلى (3) محايد إلى (2) غير موافق إلى الرقم (1) غير موافق بشدة.



وبغرض التأكد من ثبات الاستبانة، تم حساب معامل Alpha de Cronbach ألفا كرونباخ، لقياس درجة الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة، والاتساق الداخلي بين ردود فعل المستجوبين، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ ما يعادل 0.725، وهي نسبة جيدة لذا يمكن تعميم النتائج كونها أعلى من النسبة المقبولة ألا وهي 60%. بعد عملية جمع البيانات الأولية، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS<sub>v20</sub>)، وهي:

- الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الديموغرافية للمستجوبين، إضافة إلى حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه مختلف العبارات،
- اختبار T (one simple T-test): للتعرف على الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة.
- معامل الارتباط: لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع
- تحليل الانحدار: لقياس اثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.
- معامل التحديد لنموذج الانحدار: لمعرفة قدرة المتغير المستقل في تفسير التأثير الذي يحدث للمتغير التابع

#### 2.4 تفسير النتائج

- خصائص أفراد مجتمع الدراسة: من خلال الجدول رقم (01) يلاحظ أن المستجوبين والمتمثلين أساسا في مراجعي الحسابات، يتكون معظمهم من الرجال بنسبة 80%، نظر لطبيعة العمل الذين يقومون به، أما فيما يخص السن فإن أغلبهم أعمارهم أقل من 40 سنة بنسبة تقدر ب 60%، أما المستوى العلمي فنجد أن معظمهم متحصلون على شهادة الماجستير بنسبة تقدر ب 46%، وكذلك يمتلك أغلبهم الخبرة المهنية الكافية.

الجدول رقم (01): الخصائص العامة للمستجوبين

المعلومات العامة	البيان	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	28	80%
	أنثى	07	20%
	المجموع	35	100%
السن	أقل من 40	21	60%
	من 40 إلى 60	12	34%
	أكثر من 60	02	6%
	المجموع	35	100%
المؤهل العلمي	ليسانس	4	11%
	ماستر	7	20%
	ماجستير	16	46%
	دكتوراه	8	23%
	المجموع	35	100%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	6	17%
	من 5 إلى 15 سنة	12	34%
	أكثر من 15 سنة	17	49%
	المجموع	35	100%

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج الاستبيان

- تحليل آراء العينة فيما يخص المهام التي تقوم بها لجان المراجعة لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية: من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن:
- هناك اتفاق وبشدة من قبل المستجوبين على أن لجنة المراجعة تقوم بفحص وتقويم أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من مدى كفاية برامج المراجعة الداخلية للوفاء بالمهام الموكلة إليها والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.54) والانحراف المعياري (0.178)، وهذا ما يؤكد أهمية المراجعة الداخلية في كشف التحايل في القوائم المالية؛
- أكد المستجوبون بشدة أن قيام لجنة المراجعة بفحص خطة المراجعة الداخلية والتأكد من جودة عمل المراجعين الداخليين يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.63) في حين بلغ الانحراف المعياري (0.215) وهذا يدل على أن اهتمام لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية له تأثير على عمل المراجع الداخلي مما يساهم في تفعيل الرقابة على إجراءات المحاسبة الإبداعية؛
- من بين أهم المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة وتساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هي دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.17) بانحراف معياري (0.154) وهذا ما يدل على اتفاق المراجعين على هذه العبارة؛
- يرى المستجوبون أن قيام لجنة المراجعة بتعيين أو عزل مراجعي الحسابات وكذلك المشاركة في تحديد أتعابهم يساعد في استقلاليتهم، وبالتالي يساعد مراجع الحسابات في أداء عمله بدون ضغوطات وهذا يؤدي إلى تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (4.95) بانحراف معياري (0.087)؛
- هناك اتفاق بين المستجوبين على أن فحص اللجنة لأعمال مراجع الحسابات الخارجي ودراسة ملاحظاته وتوصياته يؤدي إلى تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية حيث بلغ المتوسط الحسابي على هذه العبارة (4.15) والانحراف المعياري (0.085)؛
- وافق المستجوبين وبشدة على أن قيام لجنة المراجعة بمساعدة مراجع الحسابات الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.52) والانحراف معياري (0.024)؛
- أكد كافة المستجوبين وبشدة أن لجنة المراجعة تسعى إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال حل المشكلات والنزاعات التي تنشأ بين مراجع الحسابات الخارجي والإدارة بمتوسط حسابي (4.64) وانحراف معياري (0.157)؛
- تهدف لجنة المراجعة إلى توفير قناة اتصال بينها وبين المراجعين الداخليين والخارجيين وبينهم وبين مجلس الإدارة، وهذا لتسهيل عملية نقل المعلومات بين مختلف الأطراف وبالتالي تفعيل الرقابة على الإجراءات الغير أخلاقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي على هذه العبارة (3.50) بانحراف معياري (0.134) وهذا يدل على موافقة أغلبية المستجوبين على هذا الهدف؛
- هناك اتفاق تام بين أفراد عينة الدراسة على أن قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها يؤدي إلى تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، وهذا يدل على أهمية الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (09) (3.86) والانحراف المعياري (0.152)؛
- وافق أفراد عينة الدراسة على أن قيام لجنة المراجعة بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ويؤدي إلى اكتشافها فور حدوثها حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.02) والانحراف المعياري (0.136)؛

- وافق المستجوبين وبشدة على أن دراسة لجنة المراجعة للقوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.62) والانحراف المعياري (0.151)؛
- كانت آراء المستجوبين بالموافقة على أن من بين المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هي فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة رقم (12) ما يعادل (3.89) وانحراف معياري (0.089)، وهذا يؤكد أن مراجعة السياسات والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية من شأنه أن يكشف ويحد من الممارسات المضللة لمستخدمي القوائم المالية؛
- اجمع أفراد عينة الدراسة على أن قيام لجنة المراجعة بتقويم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين يساهم في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.09) والانحراف المعياري المقدر ب (0.135)؛
- وافق المستجوبين على أن قيام لجنة المراجعة بتقويم الإفصاح في القوائم المالية يساهم في الحد من المحاسبة الإبداعية وذلك بمتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (0.187)؛
- وفي الأخير وافق وبشدة أفراد عينة الدراسة على أن قيام لجنة المراجعة بمناقشة التقارير المالية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة يساهم في الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي على هذه العبارة (4.33) والانحراف المعياري (0.126).

الجدول رقم (02): المهام التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تقوم اللجنة بفحص وتقويم أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من مدى كفاية برامج المراجعة الداخلية للوفاء بالمهام الموكلة لهما والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.54	0.178	موافق بشدة
02	إن قيام لجنة المراجعة بفحص خطة المراجعة الداخلية والتأكد من جودة عمل المراجعين الداخليين يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.63	0.215	موافق بشدة
03	إن دراسة لجنة المراجعة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها، يساعد في الحد من المحاسبة الإبداعية.	4.17	0.154	موافق
04	تقوم لجنة المراجعة بتعيين أو عزل المراجعين وكذلك المشاركة في تحديد أتعابهم.	4.95	0.087	موافق بشدة
05	إن قيام اللجنة بفحص أعمال مراجع الحسابات الخارجي ودراسة ملاحظاته وتوصياته يؤدي إلى تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.	4.15	0.085	موافق
06	إن قيام اللجنة بمساعدة مراجع الحسابات الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.52	0.024	موافق بشدة
07	تسعى لجنة المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال حل المشكلات والنزاعات التي تنشأ بين مراجع الحسابات الخارجي والإدارة للمساعدة في الحد من المحاسبة الإبداعية.	4.64	0.157	موافق بشدة
08	تهدف لجنة المراجعة إلى توفير قناة اتصال بينها وبين المراجعين الداخليين والخارجيين وبينهم وبين مجلس الإدارة لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.	3.50	0.134	موافق

09	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.	3.86	0.152	موافق
10	إن قيام لجنة المراجعة بمتابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات ويؤدي إلى اكتشافها فور حدوثها.	4.02	0.136	موافق
11	تدرس لجنة المراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقدم آرائها وتوصياتها بخصوصها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.62	0.151	موافق بشدة
12	تهدف لجنة المراجعة إلى فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية.	3.89	0.089	موافق
13	تعمل لجنة المراجعة على تقويم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين للحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية.	4.09	0.135	موافق
14	تسعى اللجنة إلى التأكد من كفاءة وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى عالي من المنفعة.	3.95	0.187	موافق
15	تقوم لجنة المراجعة بمناقشة التقارير المالية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.	4.65	0.152	موافق بشدة

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

- اختبار الفرضيات:

• تحليل نتائج الفرضية الرئيسية:

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (03) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (9.854) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.98)، وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.671)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغيرات المستقلة (الإشراف على المراجعة، الإشراف على الرقابة الداخلية، فحص التقارير المالية السنوية) على المتغير التابع (المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (14.258) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.76) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار  $R^2$  (0.635) وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (63.5%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وعليه نقبل الفرضية الرئيسية والتي تنص على: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (03): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

متغير الدراسة	T المحسوبة	T الجدولية	R	F المحسوبة	F الجدولية	$R^2$
الفرضية الرئيسية	9.854	1.98	0.671	14.258	2.76	0.635

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

• تحليل نتائج الفرضية الأولى:

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الأولى ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (04) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (10.578) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.98)، وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.721)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (إشراف لجان المراجعة على المراجعة) والمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية)، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد إشراف لجان المراجعة على المراجعة كمتغير مستقل، على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (16.526) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.76) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد

لنموذج الانحدار ( $R^2(0.759)$ ) وهذا يدل على أن المتغير المستقل والمتمثل في إشراف لجان المراجعة على المراجعة يفسر ما نسبته (75.9%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وبناء عليه نقبل الفرضية الأولى التي تنص على: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين إشراف لجان المراجعة على المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (04): نتائج اختبار الفرضية الأولى

متغير الدراسة	T المحسوبة	T الجدولية	R	F المحسوبة	F الجدولية	$R^2$
الفرضية الأولى	10.578	1.98	0.721	16.526	2.76	0.759

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

#### • تحليل نتائج الفرضية الثانية:

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثانية ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (05) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (8.698) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.98)، وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت (R) قيمة (0.486)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية كمتغير مستقل، على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (10.749) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.76) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار ( $R^2(0.462)$ ) وهذا يدل على أن المتغير المستقل والمتمثل في إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية يفسر ما نسبته 46.2% من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وبناء عليه نقبل الفرضية الثانية التي تنص على: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (05): نتائج اختبار الفرضية الثانية

متغير الدراسة	T المحسوبة	T الجدولية	R	F المحسوبة	F الجدولية	$R^2$
الفرضية الثانية	8.698	1.98	0.486	10.749	2.67	0.462

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

#### • تحليل نتائج الفرضية الثالثة:

تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثالثة ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (6) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (12.358) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.98)، وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) قيمة (0.585)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة كمتغير مستقل، على المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (25.546) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.76) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار ( $R^2(0.565)$ ) وهذا يدل على أن المتغير المستقل والمتمثل في فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة يفسر ما نسبته (56.5%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وبناء عليه نقبل الفرضية الثالثة التي تنص على: توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين فحص التقارير المالية السنوية من قبل لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (06): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

متغير الدراسة	T المحسوبة	T الجدولية	R	F المحسوبة	F الجدولية	R <sup>2</sup>
الفرضية الثالثة	12.358	1.98	0.585	25.546	2.67	0.565

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

5. الخاتمة:

- من خلال الدراسة التطبيقية لدور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية يمكن استخلاص النتائج التالية:
- اتفقت آراء المستجوبين على مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الإشراف على المراجعة، والرقابة الداخلية وفحص التقارير المالية السنوية، حيث أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ارتباط قوية بين مهام لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - إن قيام لجنة المراجعة بمهامها المتعلقة بالإشراف على المراجعة الداخلية والخارجية، من خلال فحص خطتها ودراسة التقارير والإجراءات التصحيحية لها، له دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما خلصت إليه الدراسة الميدانية من خلال علاقة التأثير ذات الدلالة المعنوية بين إشراف لجان المراجعة على المراجعة الداخلية والخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - إن إشراف لجنة المراجعة على الرقابة الداخلية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يظهر في علاقة التأثير ذات الدلالة المعنوية بين إشراف لجان المراجعة على الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - إن قيام لجنة المراجعة بفحص التقارير المالية السنوية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بينت الدراسة الميدانية وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين قيام لجنة المراجعة بفحص التقارير المالية السنوية وإجراءات المحاسبة الإبداعية؛
  - بينت الدراسة وجود تأثير معنوي موجب لمهام لجان المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية، ولكن توجد فروقات بسيطة لهذا التأثير من مهمة لأخرى، يأتي في مقدمة هذه المهام مهمة الإشراف على المراجعة الداخلية والخارجية، تليها مهمة فحص التقارير المالية السنوية، ثم مهمة الإشراف على الرقابة الداخلية.
- وفي ضوء نتائج الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة مراجعة التشريع القائم للبحث على إلزامية إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات المالية والاقتصادية الجزائرية، لأهمية المهام التي تقوم بها في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، وزيادة ثقة ومصداقية معلومات التقارير المالية، والارتقاء بجودة القوائم المالية؛
  - ضرورة قيام المنضمت والجهات المهنية الجزائرية بإصدار معيار للمراجعة يوضح دور لجان المراجعة ويحدد مسؤولياتها واختصاصاتها وآليات عملها؛
  - عقد الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات العلمية لفائدة ممارسي مهنة المراجعة والمحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية.

## المراجع

- ، اثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين. (2013). قديح بسام سليم. رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة: 2013.
- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية (2009).
- Accountants, t. C. (1992, 4th edition Canadian). Terminology for Accountants. *the Canadian Institute of chartered Accountants.*

- Amat, O. B. (1999). the ethics of creative accounting. *journal of Economic literatur*.
- Omurgonulsen. (2009). Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking secto. *Critical Perspectives on Accounting, Volume 20, Issue 5*, pp. 651-673.
- Règlement de la Banque d'Algérie , Contrôle interne des banque et établissements financiers (11 03, 2002).
- (2013). اثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة: قديح بسام سليم.
- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47 (29 08 2012).
- الجريدة الرسمية. (المؤرخة في 29-08-2012). للجمهورية الجزائرية. العدد 47. السنة 49. صفحة 23.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47 (السنة 29 08 2012).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (29 08 2012).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47 (29 08 2012).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (السنة 49، المؤرخة في 29-08-2012). العدد 47.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (المؤرخة في 29-08-2012). العدد 47. السنة 49. صفحة 23.
- الجلبي، ليندا حسين. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، كلية الأعمال، الصفحات 19-20.
- السيد احمد السقا. (العدد 2، 1995). إطار نظري مقترح لقياس تطوير وفعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا،* صفحة 15.
- حمادة رشا. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية. *مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2،* الصفحات 87-118.
- دحدوح حسين احمد. (المجلد 24، العدد 1، 2008). دور لجان المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،* صفحة 270.
- رسالة ماجستير. غزة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية: قديح بسام سليم.
- سامح محمد رضا رياض احمد. (المجلد 7، العدد 1، 2011). دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن،* صفحة 51.
- سامي مجدي محمد. (المجلد 46، العدد 2، 2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،* صفحة 5.
- سيد عبد الرحمن عباس. (2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض المملكة العربية السعودية، العدد 12،* صفحة 60.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته. (2003). *دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ونظم المعلومات. الإسكندرية: الدار الجامعية.*
- عبد الوهاب وشحاتة. (2007). *مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. الإسكندرية: الدار الجامعية.*
- فداوي أمينة، بومود إيمان. (2012). قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات المدرجة في بورصة الجزائر. *المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية (صفحة 4).* جامعة المسيلة.
- قديح بسام سليم. (رسالة ماجستير، 2013). اثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- مطر محمد. (مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني والأساليب والاستخدامات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص 52، ط 2، 2006). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني والأساليب والاستخدامات العملية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.*
- موسى سلامة السويطي. (2006). تطوير نموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي. *رسالة دكتوراه غير منشور، جامعة عمان، كلية الدراسات العليا،* صفحة 58.