

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

ياسر محمد سمره

جامعة دمياط

جمهورية مصر العربية

الملخص

تسعى الدراسة إلى تقييم دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مع تحديد أهم محددات جودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية. ولتحقيق هدف البحث تم تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على الفئات الثلاث الممثلة لمجتمع الدراسة (معدّي القوائم المالية - المراجعين الخارجيين - أعضاء لجنة المراجعة) التي تربطهم علاقة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سالبة قوية بين اختصاصات لجنة المراجعة ومحددات جودة أدائها من ناحية، وممارسات المحاسبة الإبداعية من ناحية أخرى، مما يوضح أن التوسع في اختصاصات لجنة المراجعة والتركيز على محددات أدائها يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مصطلحات علمية

المحاسبة الإبداعية، لجنة المراجعة، مراجعة إدارة المخاطر، قواعد القيد واستمرار القيد والشطب في هيئة الرقابة المصرية، محددات جودة أداء لجنة المراجعة.

مشكلة البحث

Bristol - Mayer's، ومجموعة التأمين الإستراتيجية HHI وشركة SK العالمية بكوريا الجنوبية وغيرها (Charai and Balaciu, 2011)، ونتيجة لذلك فقدت بنوك الولايات المتحدة وحدها حوالي ٢,٨ تريليون دولار، كما قدم البنك المركزي الأوروبي نحو ٤٦٧ مليار دولار لدعم البنوك، وأغلقت الولايات المتحدة ٢٢ بنكاً خلال عام ٢٠٠٨ بسبب تلك الأزمة.

شهد العالم خلال العقد الأول من القرن الحالي عدداً من الفضائح المالية وإفلاس وانهيار كثير من المؤسسات البنكية، مثل بنك ليمان برونزر Liman brothers، وواشنطن ميوتشوال Washington Mutual، وإندي ماك Indy Mac في الولايات المتحدة، بجانب إفلاس كثير من الشركات والمؤسسات العالمية مثل World com, Enron, Tyco, Xerox،

المنشورة وما تحتويها من معلومات سليمة، ولا سيما أن هناك اهتماماً متزايداً من ممارسي المهنة وكثير من المنظمات الدولية، مثل البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي الدولي OECD بمفهوم حوكمة الشركات لضمان جودة التقارير المالية المنشورة. وتعدّ لجان المراجعة إحدى آليات حوكمة الشركات التي تعمل على التحكم في إدارة الشركة من خلال المساهمة في الحد من الممارسات غير الأخلاقية، من خلال ممارستها لاختصاصاتها كاملة في الرقابة على إعداد التقارير المالية وتزايد دورها في حماية مصالح المستثمرين من الغش والاحتيال، يضاف إلى ذلك إعادة تقييم الممارسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة في إعداد التقارير المالية للحد مما يسمى بممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد ظهر كثير من التشريعات والقرارات في كثير من دول العالم لتفعيل دور لجان المراجعة في مواجهة الأزمة، مثل قانون Sarbanes - Oxley Act عام ٢٠٠٢ الذي ألزم الشركات الأمريكية بضرورة تكوين لجان مراجعة وتفعيل اختصاصاتها في الرقابة على إعداد القوائم المالية ووضع القواعد المنظمة لذلك، كما أصدرت هيئة سوق المال في مصر قرار مجلس الإدارة رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٢ والتعديلات في المادة السابعة منه وفقاً للقرار رقم ٩٤ لسنة ٢٠٠٨ والقرار رقم ٥٠ لسنة ٢٠٠٩ وبمقتضى ذلك ألزمت الشركات المقيدة

وعدّ البعض أن ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية Creative Accounting هو من أهم أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية Global Financial Crisis خلال تلك الفترة بالسعي نحو التضليل والضبابة في المعلومات التي تعكسها التقارير المالية حالياً، وذلك عن طريق لجوء الإدارة إلى اتباع بعض الممارسات والسياسات المحاسبية، سعيًا وراء إحداث تحسين غير حقيقي في ربحية المنظمة أو مركزها المالي بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة من سياسات وممارسات محاسبية يعتمد عليها ممارسو المهنة في إعداد التقارير المالية؛ سواء تاريخية (قائمة الدخل - المركز المالي....) أو مستقبلية (الموازنة التقديرية)، والغرض من ذلك هو السعي المفرط نحو تعظيم ثروة الملاك Shareholders Wealth Maximization ولو بشكل وهمي، أو تحقيق أهداف الإدارة الأخرى.

ولم تكن مصر ببعيدة عن هذه الأزمة؛ حيث تأثرت بها منذ بدايتها وترتب عليها سقوط مؤشرات البورصة المصرية بشكل كبير، بالإضافة إلى وجود دوافع أخرى كثيرة لاتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في غير ظروف الأزمة (محمد، ٢٠١٠؛ أبو زر، ٢٠١٠). وقد أثارنا تساؤلات كثيرة عن دور المراجعة الخارجية والداخلية ولجان المراجعة في هذه الشركات في الحفاظ على حقوق المساهمين وسلامة وجودة التقارير المالية

لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

٢ - دراسة تأثير دور لجنة المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

٣ - تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء لجنة المراجعة، وعلاقتها بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى:

- انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية انتشاراً كبيراً نتيجة لتزايد الدوافع لدى إدارة المنظمات في تغيير نتائج الأعمال، أو تحريف المركز المالي لكي تحافظ على مكتسباتها من إدارة هذه المنظمة.

- الرغبة في مواجهة مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدد ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة والمراجعة، واهتزاز الثقة في التقارير المالية المنشورة وتقارير المراجعة، مما ينعكس بدوره على اتساع نطاق فجوة التوقعات في المراجعة.

- تزايد وانتشار مفهوم حوكمة الشركات وإبراز دورها في الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح ودور لجان المراجعة بوصفه إحدى آليات تطبيق حوكمة

أوراقها المالية في البورصة المصرية بتكوين لجان للمراجعة، كما نظمت تشكيلها واختصاصاتها للمساعدة في رفع مستوى جودة التقارير المنشورة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن ثم تنصب المشكلة الأساسية في البحث على بيان دور ومساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وبخاصة مع وجود دراسات أكدت وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال المصرية (محمد، ٢٠١٠؛ حسن، ٢٠٠٩؛ الزمر، ٢٠٠٩) والتعرف إلى أهم المحددات المؤثرة في قيامها بدورها للحد من تلك الممارسات.

هدف البحث

يسعى هذا البحث إلى دراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك في ضوء المادة السابعة من الأحكام العامة لقواعد القيد واستمرار القيد والشطب، وفقاً للقرارات أرقام ٣٠ لسنة ٢٠٠٢، و ٩٤ لسنة ٢٠٠٨، و ٥٠ لسنة ٢٠٠٩؛ الصادرة عن هيئة الرقابة المالية المصرية وذلك، من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١ - التعرف إلى مدى وجود فروق جوهرية بين استجابة عينة الدراسة (أعضاء لجان المراجعة - المراجعين الخارجيين - معدي القوائم المالية) فيما يتعلق بدور

ولقد ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية منذ فترات طويلة، ولكنه لم يصبح ظاهرة إلا مع حدوث الأزمات العالمية الكبيرة. ولقد حاول (Naser, 1993) صياغة مفهوم و دوافع المحاسبة الإبداعية في كتاب له بعنوان "المحاسبة المالية الإبداعية: طبيعتها واستخداماتها"، وتلاه بعد ذلك كثير من الدراسات التي تناولت تنظير المفهوم وتحديد الدوافع والمجالات المحتملة لحدوثها؛ مثل دراسة (Amat et al., 1999). ثم تساءلت دراسة (Olivers and Amat, 2005) عن مدى سلامة عدالة التقارير المالية وعرضها نتيجة للممارسات الإبداعية من قبل الإدارة، مع ضرورة تحمل المراجع الخارجي لدوره في مواجهة تلك الممارسات، كما تناولت الدراسة المخاطر الحتمية Inherent Risks في عملية المراجعة بسبب انتشار تلك الممارسات وأظهرتها بشكل واضح في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وقرارات تقييم القدرة الائتمانية.

وقدمت دراسة (Lungu et al., 2009) عرضاً لطرق المحاسبة الإبداعية والمجالات المحتملة لظهورها، وهي الأصول الملموسة والشهرة والإهلاكات والمخزون والمخصصات والاحتياطات، كما تناولت طرق مواجهة تلك الممارسات وأبرزت من بينها لجان المراجعة للحد منها.

وأرجع (Ionesco 2010) ظهور هذه الممارسات إلى ما يسمى بالقضايا الأخلاقية، وعده المؤشر الأساسي في اتباعها، وقام بتحليل السمات الشخصية

الشركات في ظل تزايد حالات الإفلاس، على الرغم من اعتماد المراجع الخارجي لسلامة وصدق التقارير المالية المنشورة.

مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة

هناك دراسات سابقة خاصة بموضوع المحاسبة الإبداعية بوجه عام، ودراسات أخرى تناولت أساليب مواجهة المحاسبة الإبداعية، كما أن هناك دراسات تناولت دور لجان المراجعة في الحد من تلك الممارسات. وباستقراء الأدب والفكر المحاسبي فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية نجد أن هناك كثيراً من الكتاب الذين استخدموا مصطلح المحاسبة الإبداعية للتعبير عن الممارسات التي تستخدمها الإدارة والمحاسبون المهنيون المحترفون لتغيير نتائج الأعمال وتعديل أداء الشركة، مثل (Rama swamy, 2005)، و (Guynn, 2005)، و (Baralexis, 2004)، و (Amor and Warner, 2003)، و (Mulford and Comisky, 2002)، و (Amat et al., 1999) وآخرين معظمهم من الآسيويين والأمريكيين يستخدمون مصطلح إدارة الأرباح (Earning Management) للتعبير عن ذلك مثل (Chai and Gupta, 2009)، و (Al-abas, 2009)، و (Duch et al., 2009)، و (Magrath and Wild, 2002). وهناك من يعبر عن تلك الممارسات بمفهوم التلاعب في الحسابات Accounts Manipulations مثل (Stolowy and Breton, 2004).

الشكل مع تفعيل قواعد الحوكمة وآلياتها، ودراسة (محمد، ٢٠١٠) التي اقترحت تعديل في بعض المعايير المحاسبية، ودراسة (Lungu et al., 2009) التي اقترحت عدداً من النقاط لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تتلخص في تخفيض عدد الممارسات المحاسبية البديلة، وتغليب الجوهر على الشكل substance over form، وتكوين لجان للمراجعة لها سلطات موسعة، وتكثيف جهود المراجعين الخارجيين في تحديد فرص التلاعب في الحسابات. كما اقترحت دراسة (Amat et al., 1999) رؤيتها في الحد من تلك الممارسات عن طريق تخفيض نطاق الاختيار بين الممارسات المحاسبية والحد من إساءة استخدام التقديرات المحاسبية. واقترحت دراسة (Moldovan, 2010) مجموعة من الخطوات للحد من تلك الممارسات تتركز في دور المراجعة الخارجية، وتطبيق حوكمة الشركات، واستخدام قائمة التدفق النقدي استخداماً فعالاً، وتفعيل مبدأ الاتساق في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية، وتفعيل دور الجهات المهنية وتحملها لمسؤولياتها في ذلك، مع ضرورة تدريس المحاسبة الإبداعية في الجامعات.

كذلك تناولت بعض الدراسات (معروف، ٢٠١٠؛ الرحيلي، ٢٠٠٨؛ سامي، ٢٠٠٩) دور حوكمة الشركات في الحد من هذه الممارسات. وتعد لجان المراجعة إحدى آليات حوكمة الشركات، ومن ثم حاول الباحث أن يتناول التركيز على تلك الآلية في الحد من تلك الممارسات.

وأثرها على نزعة الفرد الأخلاقية واستعداده الشخصي في اتباع تلك الممارسات. وقد اقترح الالتزام بالأساس الأخلاقي بشكل متواصل في أثناء العمل، كما طالب المنظمات بالعمل بطريقة تعكس مسؤولياتها الأخلاقية أمام الجهات والأطراف المختلفة. إلا أن هناك من أضاف أسباباً أخرى لحدوث الممارسات الإبداعية مثل تحقيق أهداف شخصية لمجلس الإدارة أو المديرين (Charai and Balacui, 2011) مسترشداً بما حدث في شركة إنرون للطاقة.

ونتيجة لمثل هذه الممارسات ظهرت فضائح وانهيارات لشركات كثيرة مثل إنهاء شركة إنرون (Charai and Balacui, 2011)، كما تناول (Vlodu and Matis, 2010) دراسة الانهيارات المتتالية للشركات؛ نتيجة لتغليب مصلحة الإدارة على مصلحة الأطراف الأخرى، وأرجعها إلى عدم تطبيق قواعد الحوكمة تطبيقاً سليماً. ولكن أكدت الدراسة أن المواجهة ليست سهلة بالنسبة لمثل تلك الممارسات، ومن ثم لا يمكن استخدام مفهوم القضاء eradicate على تلك الممارسات، ولكن الواقع يحتم استخدام مفهوم الحد منها limit.

ونتيجة لذلك قدم عدد من الدراسات مجموعة أدوات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ مثل دراسة (أبو زر، ٢٠١٠) التي اقترحت إطاراً للحد منها يعتمد على تخفيض نطاق الاختيارات للممارسات المحاسبية، وتقليل فرص الاجتهاد الشخصي، وتغليب الجوهر على

Krishnan (2005) نفس العلاقة بالتطبيق على مجموعة أخرى من الشركات الأمريكية. ثم تناولت دراسة Keinth and Walo (2004) دور لجنة المراجعة في رفع مستوى جودة التقارير المالية في مائة شركة أمريكية مدرجة بمؤشر NASDAQ لديها لجان للمراجعة، وقد خلصت إلى وجود دور فعال في الإشراف والرقابة على التقارير المالية، ومن ثم في رفع مستوى جودتها. كما توصلت دراسة KPMG (2005) إلى النتيجة نفسها مع إضافة أهمية كبيرة لدور الاتصال ما بين لجنة المراجعة، والمراجع الخارجي، والإدارة لتحسين فعالية الرقابة وجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى دراسة سامي (٢٠٠٩) التي توصلت إلى النتائج نفسها في البيئة المصرية.

وفي دراسة على البيئة الأسترالية (Peter and Julu, 2009) تناولت تأثير لجان المراجعة على تحسين ربحية المنظمة في البيئة الأسترالية قبل التطبيق الإلزامي لمتطلبات لجان المراجعة في أستراليا عام ٢٠٠٣، وقد أظهرت وجود علاقة إيجابية قوية بين تكوين لجان المراجعة في المنظمات والحد من التلاعب في الأرباح، كما تناولت دراسة Moldovan (2010) علاقة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومبدأ العرض والإفصاح بأخلاقيات مهنة المحاسبة في رومانيا، حيث تبين وجود علاقة عكسية بينهما، وأبرزت الدراسة دور لجان المراجعة باعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات في معالجة هذه المشكلة.

ظهرت لجان المراجعة وانتشرت انتشاراً كبيراً في دول كثيرة في العقدين الأخيرين لانتشار دورها في الرقابة على إعداد التقارير المالية، وتدعيم استقلال المراجع الخارجي وقيام كثير من الهيئات المهنية والعلمية بوضع الإطار الفكري لها من خلال كيفية التكوين وأسلوب العمل، واستقلاليتها مثل لجنة Blue Robbin Committee، وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC، وقانون Sarbanes - Oxley Act، 2002، وشركة KPMG للمراجعة، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والهيئة العامة للرقابة المالية في مصر.

ولقد تناولت الدراسات السابقة دور لجنة المراجعة أو علاقتها بالممارسات المحاسبية الإبداعية تحت مسميات مختلفة؛ منها دراسة خصائص لجان المراجعة في علاقتها بإدارة الأرباح أو جودة الأرباح مثل (Garcia et al., 2012; Agoglia et al., 2010)، أو جودة التقارير مثل (He et al., 2008)، أو تهديد الدخل. كما تناول بعضها حوكمة الشركات بوجه عام أو لجنة المراجعة بوجه خاص في تأثيرها على اتباع الشركات لمثل تلك الممارسات مثل (Norman et al., 2011).

ونجد أن Klein (2002b) تناول دراسة أثر استقلال لجنة المراجعة على التلاعب في الأرباح بالتطبيق على ٦٩٢ شركة أمريكية، وخلص خلالها إلى وجود علاقة قوية وسلبية بين المتغيرين، وبخاصة في وجود استحقاقات غير طبيعية بالشركة. كما وجدت دراسة Yang and

استقلال اللجنة وأثرها في جودة التقارير:

تناولت دراسات (Lisa et al., 2009; He et al., 2008; Bryan et al., 2004; Felo et al., 2003; Klein b, 2002) هذا الموضوع في الولايات المتحدة، وأكدت جميعها أن هناك علاقة موجبة وقوية ما بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة والتلاعب في الأرباح أو اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما عدا دراسة (Felo et al., 2003) لم تجد علاقة واضحة بينهما.

حجم لجنة المراجعة: لقد تناولت

دراسات (Bo Qin, 2007; Felo et al., 2003) في الولايات المتحدة علاقة حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير بالحد من الممارسات الإبداعية، وأوضحنا أن هناك علاقة موجبة بين استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وقدرتها علي مواجهة الممارسات الإبداعية. إلا أن ذلك يتطلب بذل العناية المهنية اللازمة، وتوافر بعض العوامل الأخرى. وفي أسبانيا وجدت دراسة Garcia et al. (2012) علاقة قوية بين المتغيرين من خلال اختبارات أجريت على ١٠٨ شركة تتداول أوراقها المالية في البورصة الأسبانية ما بين عامي ٢٠٠٣ - ٢٠٠٦.

خبرة أعضاء اللجنة: أكدت

الدراسات الآتية (He et al., 2008; Bo Qin, 2007; Brian et al., 2004; Felo et al., 2003) بالولايات المتحدة، و (Garcia et al., 2012) بأسبانيا وجود علاقة قوية بين خبرة أعضاء لجنة المراجعة والحد من التلاعب

وفي المملكة العربية السعودية تناولت دراسة الزمر (٢٠٠٩) تأثير تغيير المراجع الخارجي على ممارسة إدارة الأرباح في المملكة، وأثبتت وجود علاقة قوية وإيجابية بين المتغيرين، كما طرحت ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي وتغييره لتدعيم استقلاله ورفع قدراته في العمل على الحد من الممارسات الإبداعية.

وفي نيوزيلاندا قامت دراسة (Rainsbury et al., 2009) باختبار العلاقة بين جودة لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية وأجور المراجعين الخارجيين في البيئة الخالية من القواعد المنظمة لتكوين لجان المراجعة بالتطبيق على ٨٧ شركة عام ٢٠٠١. وخلصت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لجودة لجان المراجعة على جودة التقارير المالية ومستويات أجور المراجعين، وهي نتائج مخالفة للدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة والسعودية ومصر وغيرها، ويرجع الباحث ذلك إلى عدم وجود القواعد المنظمة لتكوين لجان المراجعة، ولو تمت الدراسة في ضوء قواعد ملزمة فسيكون لها الأثر الإيجابي.

وتركزت الدراسات بعد ذلك على تأثير خصائص لجان المراجعة في رفع مستوى جودة التقارير والحد من التلاعب في الأرباح، واتباع الممارسات الإبداعية. وتناولت هذه الدراسات أربع خصائص أساسية وهي: استقلالية أعضاء اللجنة، وحجم اللجنة، وخبرة أعضائها ومعدل الاجتماعات وتناولها على الوجه الآتي:

في الأرباح، أو اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية.

معدل اجتماعات اللجنة: لقد وجد

(Lisa et al., 2009; Bryan et al., 2004)

بالولايات المتحدة و (Garcia et al., 2012) بأسبانيا أن هناك علاقة قوية بين زيادة عدد مرات الاجتماعات، والحد من الممارسات الإبداعية. وتزداد أهمية هذه العلاقة مع زيادة المثابرة وبذل العناية المهنية اللازمة من اللجنة.

كما تناولت دراسة Hanag and Kim

(2011) دور العلاقات الاجتماعية ما بين أعضاء لجنة المراجعة والمدير التنفيذي للمنظمة في ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يوضح أهمية استقلال اللجنة وأعضائها من أجل مواجهة رغبات المديرين التنفيذيين.

وفي نهاية هذا الجزء يتبين لنا أن

الدراسات السابقة أوضحت أهمية مواجهة الممارسات الإبداعية، وبخاصة في ظل الأزمات والانهيئات المتتالية، وتزايد المخاطر التي تتعرض لها المنظمات حالياً، مع ضرورة استخدام آليات فعالة للحد من تلك الممارسات. ولقد حاولت دراسات كثيرة في دول مختلفة غير مصر إيجاد علاقة ما بين خصائص لجنة المراجعة والحد من تلك الممارسات. وتسعى هذه الدراسة إلى تناول هذه العلاقة، مع إبراز دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتخضع لقواعد هيئة الرقابة

المالية من خلال الأجزاء المتبقية من البحث على الوجه الآتي:

- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية: المفهوم والمجالات.

- لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- منهجية الدراسة واختبارات الفروض.

- خلاصة ونتائج البحث وتوصياته.

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يتناول الباحث في هذا الإطار

مفهوم المحاسبة الإبداعية، والمجالات التي يحتمل حدوث ممارسات إبداعية فيها، والأساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الإبداعية التي وردت في أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر، بما يثري هذا البحث ويزيد من فائدته العلمية.

مفهوم المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية

للتعبير عن الأساليب والأدوات المستخدمة في التلاعب بالحسابات (Amat et al., 1999)، ومن ثم يعد مفهوم التلاعب في الحسابات Manipulation مرادفاً للمحاسبة الإبداعية.

أما مفهوم إدارة الأرباح فهو أسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية؛ نظراً لاعتماده اعتماداً أساسياً على تعديل أرباح المنظمة والعوامل المؤثرة فيها، دون تناول حسابات أخرى مثل تقييم الأصول المعنوية (Moldovan et al., 2011).

٧ - التأثير الواضح للجانب الأخلاقي في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية (Ionesco, 2010; Chong 2006).

مجالات وأساليب استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعد الحسابات التي تظهر فيها مخاطر حتمية وتعاني من صعوبة في عملية التقييم هي المجال المناسب لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية (Oliver and Amat, 2005). كما تظهر هذه الممارسات في الحالات التي تتنوع فيها الخيارات المحاسبية التي تطرحها المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Amate et al., 1999).

وقد قدم Lungu et al. (2009) أربعة مجالات أساسية يمكن أن تكون مجالاً خصباً للمحاسبة الإبداعية؛ وهي: الأصول الملموسة، والشهرة، والمخزون بكل عناصره، والمخصصات، والاحتياطات، بالإضافة إلى أن هناك من قام بتناول مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عرض الحسابات المختصة بذلك مثل (الرسيني، ٢٠١٠) و(محمد، ٢٠١٠) و(Schilit, 2002).

والسؤال الآن الذي يطرح نفسه، هل يوجد دور للجان المراجعة في مواجهة تلك الممارسات؟ وإن كان هناك دور، فما هي الأدوات التي يمكن استخدامها لتفعيل هذا الدور وزيادة كفاءتها في الحد من تلك الممارسات، وهو ما سوف نحاول الإجابة عنه في الأجزاء الآتية:

من خلال ذلك يمكن لنا استخلاص بعض السمات المشتركة ما بين الباحثين التي تعبر عن المحاسبة الإبداعية وهي:

١ - هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة (Amat et al., 1999).

٢ - تعمل على تحويل القيم الفعلية إلى قيم غير حقيقية (Naser, 1993).

٣ - تنحصر ممارساتها في تعدد البدائل والخيارات المحاسبية ووفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ ومن ثم فهي ممارسات مشروعة وقانونية (Baralexix, 2004).

٤ - المحاسب المبدع عادةً ما يملك إمكانيات وقدرات مهنية محاسبية عالية تمكن من التلاعب بالقيم وتحويلها إلى الشكل المرغوب (Vladu and Matis, 2010).

٥ - استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤثر في صحة وشفافية وموضوعية وجودة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية؛ ومن ثم يؤثر في عدالة وعرض المعلومات وسلامة عملية اتخاذ القرار.

٦ - التلاعب في الحسابات هو تضليل للمجتمع كله، وليس للمساهمين وحدهم، حيث يؤدي إلى تشويه تخصيص الموارد المتاحة في المجتمع (Stolowy and Breton, 2004).

لجان المراجعة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لقد تزايدت حالات الفشل الإداري نتيجة لتدخل الإدارة في عملية إعداد القوائم المالية لتحقيق أهدافها وما ترتب عليه من انخفاض ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة، وما تضمنته من معلومات. وقد أدى ذلك للاهتمام بتشكيل لجان المراجعة أو تفعيل دورها كرد فعل من الشركات لإعادة الثقة في قوائمها المالية. وسوف نتناول في هذا القسم مفهوم وتطور الاهتمام بلجان المراجعة واختصاصاتها وفقاً للإصدارات المهنية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مفهوم وتطور الاهتمام بلجان المراجعة

تبين الدراسات التي تناولت موضوع لجنة المراجعة (Garcia et al., 2012; Agoglia et al., 2010) (وسمره، ٢٠١٠) أنها عبارة عن لجنة جزئية من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، يتم تأسيسها بهدف القيام بمتابعة أنشطة الرقابة الداخلية، وأعمال المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي، والعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية، ويمكن لنا استخلاص بعض السمات التي تتصف بها لجنة المراجعة (Felo et al., 2003; SOX 2002; Blue Ribbon Committee, 1999; SEC 1999) وهي:

- لجنة مهنية منبثقة عن مجلس الإدارة.
- تشكل من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين.
- يتراوح عددها ما بين ٣ - ٩ أعضاء.

- لها مجموعة من الاختصاصات حددتها لها الجهات المهنية المنظمة؛ سواء كانت عالمية أو محلية، وارتبطت ارتباطاً كبيراً برفع مستوى جودة التقارير المالية وزيادة استقلال المراجع الداخلي والخارجي.

- تحتوى عضواً واحداً على الأقل لديه خبرة مالية ومحاسبية.

وبعد حدوث الأزمة المالية العالمية خلال عامي ٢٠٠٨ - ٢٠٠٩ وانتشار ظاهرة الممارسات التي تعكس رؤية الإدارة بقطع النظر عن الواقع، زاد الاتجاه نحو تعزيز مفهوم حوكمة الشركات. وتعد لجان المراجعة هي إحدى آلياتها لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية التي تسببت في انهيار كثير من المؤسسات الاقتصادية العالمية. ولقد نادت دراسات (Peter and Julie, 2009; Davies, 2009; Bryan et al., 2004; Petr, 2008; He et al., 2007) بتفعيل دور لجان المراجعة وتوسيعه لرفع مستوى جودة التقارير المالية بحيث تعكس الواقع الفعلي للمنظمة.

اختصاصات لجان المراجعة وفقاً للإصدارات المهنية العالمية والبورصة المصرية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تتركز اختصاصات لجان المراجعة في ثلاثة مجالات رئيسية (Walnizer, 1995) هي التقارير المالية، ورفع مستوى جودتها، والمراجعة، وحوكمة الشركات باعتبارها إحدى آلياتها. وقد اعتمد الباحث عند تحديد

- الدورية التي تقدم للمستويات الإدارية المختلفة ونظم إعدادها وتوقيت عرضها.
- فحص الإجراءات التي تتبع في إعداد ومراجعة ما يأتي:
- القوائم المالية الدورية والسنوية.
- نشر الطرح العام والخاص للأوراق المالية.
- الموازنات التقديرية، ومن بينها قوائم التدفقات النقدية والدخل التقديرية.
- التأكد من تطبيق الأساليب الرقابية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة وإجراء التقييم الدوري للإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد وإعداد التقارير بذلك لمجلس الإدارة.
- اقتراح تعيين مراقبي الحسابات، وتحديد أتعابهم، والنظر في الأمور المتعلقة باستقالتهم أو إقالتهم وبما لا يخالف أحكام القانون.
- إبداء الرأي في شأن الإنز بتكليف مراقبي الحسابات بأداء خدمات لصالح الشركة بخلاف مراجعة القوائم المالية، وفي شأن الأتعاب المقدرة عنها، وبما لا يخل بمقتضيات استقلالهم. كما تطرقت أيضاً القواعد العامة إلى أهمية مراعاة التوصيات الخاصة بمراقب الحسابات وتوقيتات تقديم التقارير؛ حيث بيّنت أن على اللجنة التحقق من استجابة إدارة الشركة لتوصيات مراقب الحسابات والهيئة العامة لسوق المال، وتقدم

- مجالات واختصاصات لجان المراجعة على أعمال اللجان المختلفة ومنها: (Cooper & Lybrand, 1995; Coso, 1994; Cadbury, 1992; GAO, 1991; McDonalds, 1988; Treadway, 1987)، بجانب ما تناولته بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE في عام ٢٠٠٣ لاختصاصات لجان المراجعة وفقاً للقواعد الصادرة عن قانون - Sarbanes (SOX) Oxley، والتي تركّزت حول تحديد مدى التزام الشركة بالقواعد المنظمة للعمل وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحفاظ على استقلال المراجع الخارجي، وإعداد التقرير وتقديمه لمجلس الإدارة (AICPA E.A.63).
- وفي مصر تناولت هيئة سوق المال اختصاصات لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال قرارها رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته في المادة السابعة من الأحكام العامة لقواعد القيد واستمرار القيد والشطب للأوراق المالية في البورصة المصرية، والتي ألزمت خلالها الشركات المقيدة بجدول البورصة تكوين لجنة مراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة وحددت اختصاصاتها فيما يأتي:
- فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية للشركة.
- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة، والتغييرات الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية جديدة.
- فحص ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها.
- فحص ومراجعة المعلومات الإدارية

المركز المالي، وربحية المنظمة وسلامة الإفصاح عنها.

- فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية.
٢ - إحكام الرقابة على أداء الشركة من خلال:

- فحص جميع تعاملات المديرين على أسهم الشركة مع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة.

- فحص أتعاب ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة.

- الإشراف على خطة الإدارة للعمل.

- التأكيد على الالتزام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة.

- التأكيد على الإفصاح عن سياسات الشركة الاجتماعية والبيئية والتي تتعلق بالسلامة والصحة المهنية؛ وفقاً لمعيار المسؤولية الاجتماعية الصادر عن وزير الاستثمار في مارس ٢٠١٠ ومتابعة هذا الدور.

٣ - فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنظمة من خلال:

- فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من أنها تقدم الضمانات الكافية بمنع حدوث الغش والتصرفات غير القانونية.

- مناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير عن تلك المناقشة للإدارة.

- مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي.

اللجنة تقاريرها الشهرية إلى مجلس إدارة الشركة مباشرة.

ولمجلس الإدارة تكليف اللجنة بأية أعمال يراها في صالح الشركة، وعلى مجلس إدارة الشركة والمسؤولين عنها الاستجابة لتوصيات اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الإخطار بها، وعلى رئيس اللجنة إبلاغ البورصة في حالة عدم استجابة الشركة لتوصياتها.

ولقد امتدت اختصاصات لجان المراجعة بعد ظهور كثير من الفضائح المالية وانهار كثير من الشركات والبنوك؛ لكي تشمل المسؤولية عن دراسة المخاطر والأزمات التي تتعرض لها المنظمة، وكيفية مواجهة تلك الأزمات، وموضوعية وقدرة البرامج المتاحة للمنظمة في هذه المواجهة. لذلك سوف نسعى إلى حصر وتجميع اختصاصات لجان المراجعة وفقاً للجهات المهنية الدولية والمصرية لبيان دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الوجه الآتي:

١ - الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية ومراجعتها وتشمل:

- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها وتأكيد سلامتها، واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتوافر الظروف الملائمة لاختيار تلك السياسات ومدى سلامة الإفصاح عنها.

- فحص ومراجعة تقديرات الإدارة، والتأكد من عدم المغالاة في إعداد تلك التقديرات بغرض إخفاء حقائق عن

٤ - المشاركة في عملية إدارة

المخاطر عن طريق:

- فهم واستيعاب المخاطر التي تواجه المنظمة.
- الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية خصوصاً فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.
- فهم لطبيعة الضغوط التي وضعتها الأزمة المالية العالمية على الالتزام ببرامج الحماية من الغش.
- التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر.
- تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية.
- دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر.

٥ - دعم وظيفة واستقلالية

المراجعة الداخلية بالمنظمة

- فحص ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية.
- فحص ومناقشة خطة المراجعة الداخلية والموافقة عليها.
- تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية، والتأكد من أنها تتم وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- المشاركة في تعيين وتحديد أتعاب ومرتببات أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ورئيسهم.
- التأكد من قيام المراجعة الداخلية

بمتابعة ورقابة المخاطر المالية ومخاطر الأعمال التي تواجهها المنظمة.

- تأكيد تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة بالمنظمة، ومن ثم حرية الاتصال بينهما بكل الأشكال.

٦ - دعم وظيفة المراجعة

الخارجية واستقلالها

- ترشيح وتعيين وتحديد أتعاب وعزل المراجع الخارجي؛ وفقاً للكفاءة والخبرة الملائمة.
- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والحفاظ على استقلاله.
- التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف الأخرى داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أية خلافات.
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.
- مناقشة المراجع الخارجي في التقرير الذي يقدمه لها.

ومن ثم يرى الباحث أن المجالات الستة السابقة هي أدوات لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة، وأن تطبيقها وتفعيلها بشكل سليم يؤكد قيامها بالدور المنوط بها في الحد من تلك الممارسات، ولكن هناك محددات أخرى تعمل على رفع مستوى أداء لجنة المراجعة نفسها واستقلاليتها لكي تنعكس في النهاية على رفع قدرتها في زيادة مستوى جودة التقارير وانخفاض فرص التلاعب والغش بها.

تنفيذيين فقط، دون أن تتناول شكل العلاقة مابين الشركة وأعضاء اللجنة بها والذي قد يؤثر في استقلاليتهم.

ويتم قياس استقلال لجنة المراجعة من خلال عدد من الأعضاء غير التنفيذيين بها، أو من يخل بشروط الاستقلال أو من له علاقة من العلاقات السابق ذكرها إلى إجمالي عدد أعضاء اللجنة. فقد توصلت (Carol Lui and Zhang, 2011; Vafeas, 2005; Anderson *et al.*, 2003; Klein, 2002a; Jenkins, 2002) إلى وجود علاقة قوية موجبة بين زيادة استقلال أعضاء لجنة المراجعة وجودة أدائها والتي تنعكس من خلال جودة التقارير المالية، إلا أن هناك دراسات أخرى مثل (Yang, Peter 2007) (Krishnan, 2005) و (Uzun *et al.*, 2004) لم تؤكد وجود هذه العلاقة، ونتيجة لوجود هذا التباين في نتائج الدراسات السابقة سوف نقوم بدراسة هذه العلاقة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢ - خبرة أعضاء لجنة المراجعة

لقد أكد كل من مجلس المعايير الأمريكية وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC وفقاً لتوصية لجنة (BRC, 1999) على أن يكون لجميع أعضاء اللجنة القدرة على قراءة وفهم التقارير المالية من ناحية، بالإضافة إلى ضرورة أن يكون من بين أعضاء اللجنة عضو على الأقل لديه الخبرة المالية أو المحاسبية، وتشير مفاهيم الخبرة المالية المذكورة إلى خبرة في المجالات المالية والمحاسبية أو

محددات جودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بالممارسات الإبداعية

باستقراء الإصدارات المهنية المرتبطة بتكوين وتطوير أداء لجان المراجعة سواء الدولية أو المحلية والأدبيات المحاسبية في مجال لجان المراجعة نجد أن محددات جودة لجان المراجعة تتعلق بما يأتي:

١ - استقلال لجنة المراجعة

أكدت لجنة (BRC) عام ١٩٩٩ على أهمية استقلال أعضاء لجنة المراجعة، كما أكد قانون (SOX) في الجزء رقم ٣٠١ على ضرورة الحفاظ على استقلال لجنة المراجعة، يقصد باستقلال لجنة المراجعة عدم وجود مصالح مشتركة أو متعارضة مع الشركة التي تتبعها لجنة المراجعة، وتتخذ أشكال المصالح أو العلاقات ما بين أعضاء لجنة المراجعة والمنظمة إحدى الصور الآتية:

- أن يكون من العاملين بالشركة أو الشركات التابعة لها.
- إذا كان أحد أفراد أسرته مديراً تنفيذياً بالشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- أن يكون شريكاً أو حامل أسهم المسيطرين في الشركة.
- أن يكون أحد العملاء أو الموردين الأساسيين المتعاملين مع الشركة أو الشركات التابعة لها.
- وفي مصر اكتفت قواعد القيد والشطب في المادة السابعة منها بالإشارة لتكوين اللجنة من أعضاء مجلس إدارة غير

الأرباح والمحاسبة الإبداعية؛ مما ينعكس على جودة التقارير المالية.

وفي البورصة المصرية، بينت قواعد القيد والشطب أن تتكون اللجنة من ثلاثة أعضاء على الأقل من ذوى الخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وهي هنا أكدت استقلال اللجنة من خلال تكوينها بالكامل من أعضاء غير تنفيذيين وأن يكونوا من أصحاب الخبرة، إلا أنها لم توضح ما المقصود بالخبرة ومعايير الخبر.

٣ - حجم اللجنة

بينت الدراسات والإصدارات المهنية أنه يجب أن لا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين. وكلما زاد عدد أعضاء اللجنة زاد من جودة أداء اللجنة لتنوع أفكار وآراء أعضائها، ومن ثم زادت جودة التقارير المالية التي تنشرها المنظمة بشرط توفير الوقت الكافي، وبذل العناية المهنية اللازمة لكشف الأخطاء والتلاعب الموجود بالقوائم المالية (Felo et al., 2003).

إلا أن هناك من يطالب بالتركيز على جوهر أداء اللجنة وليس هيكلها فقط (Gherai and Balaciu, 2011)، واسترشد في ذلك بأزمة شركة إنرون للطاقة، حيث كانت تحتوي لجنة المراجعة على ستة أعضاء منهم أربعة خبراء ماليين أحدهم أستاذ أكاديمي في المحاسبة، والآخر مهني محترف، واثنان من كبار المسؤولين التنفيذيين في شركات أخرى. وعلى الرغم من ذلك لم يتمكنوا من اكتشاف الأزمة قبل

الحصول على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والتمويل.

كما أكد الجزء رقم ٤٠٧ في قانون (SOX) ضرورة إفصاح الشركات عن ما إذا كان أحد أعضاء لجنة المراجعة خبيراً مالياً أم لا، مع عرض المؤشرات التي يجب أن يتسم بها الخبير المالي في كل من هذا القانون وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC 2003 a).

ويستند تعريف الخبير المحاسبي أو المالي إلى فكرة أن الخبير المؤهل يمكن أن يعزز نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ويعزز من قدرته على تحقيق أفضل أداء لمسؤوليات لجان المراجعة، كما أن توافر السمات السابقة في الخبير تجعله قادراً على تقديم تأكيدات للمساهمين بشأن سلامة نظام الرقابة الداخلي بالشركة، وعدالة عرض التقارير المالية للأداء الاقتصادي لها؛ ومن ثم فهو يشارك في رفع مستوى جودة التقارير المالية.

ويمكن لنا قياس الخبرة المالية في اللجنة بالنسبة للأعضاء الذين لديهم خبرة مالية إلى إجمالي أعضاء اللجنة، ويمكن تقسيم الخبرة المالية إلى خبرة محاسبية وخبرة غير محاسبية ونسبتهم إلى إجمالي عدد أعضاء اللجنة.

تؤكد دراسات (Norman et al., 2011; Carol lui and Hwang 2011; Felo et al., 2003) أن زيادة وجود خبراء ماليين ضمن أعضاء اللجنة يقلل من فرص استخدام ممارسات تمهيد الدخل، وإدارة

ولقد أثبتت دراسة Garcia *et al.* (2012) أن بزيادة اجتماعات لجنة المراجعة تقل فرص ظهور التلاعب في الأرباح، إلا أنها لن تكون بدون حد أقصى نظراً لتطلب تكلفة إضافية. لذلك يجب أن يتم دراسة زيادة عدد مرات الاجتماعات في ضوء التكلفة التي تتحملها المنظمة.

من خلال دراسة محددات جودة أداء لجنة المراجعة وظهور دراسات تؤيد وجود علاقات بينها وبين ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية بصورها المختلفة. ولأن هناك دراسات أخرى لا تؤيد وجود تلك العلاقة، سوف يسعى الباحث إلى دراسة تأثير خصائص ومحددات جودة أداء لجنة المراجعة الأربعة ومتمثلة في استقلالية اللجنة، وخبرة أعضائها، وهيكلها ومعدل الاجتماعات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

منهجية الدراسة واختبارات الفروض

في ضوء مشكلة الدراسة، ومراجعة الأدبيات المرتبطة بالمشكلة، وتناول الدراسات السابقة التي أسهمت في تناولها، يسعى الباحث إلى تحقيق هدف البحث الأساسي والمرتبط بتقييم دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال اختبار الفروض الآتية:

١ - لا توجد اختلافات بين استجابات فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بجودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها

حدوثها. واعتمدت اللجنة على تأكيدات الإدارة ومكتب المراجعة Arther Anderson دون إعادة مراجعتها والتحقق منها، ولقد قدم قانون (SOX) في عام ٢٠٠٢ بعض الخطوات التي تساعد في هذا الاتجاه مثل اشتراط تقديم تقرير مراقب الحسابات مباشرة إلى لجنة المراجعة في الشركة. كما أكد ضرورة تقديم المراجع الخارجي تقريراً عن الممارسات المحاسبية للشركة، وبيان المعالجات البديلة والآثار المترتبة على استخدام تلك الممارسات للجنة المراجعة بالشركة.

ولذلك يجب أن تشكل لجنة المراجعة من بين ٣ - ٩ أعضاء، كما يجب تقييم عدد الأعضاء في ضوء التكلفة والعائد، فلا يعقل أن يزيد عدد الأعضاء بشكل يحمل الشركة تكلفة تزيد على العائد المتوقع من دور لجنة المراجعة.

٤ - معدل اجتماعات اللجنة

يعد معدل اجتماعات لجنة المراجعة أحد المحددات الأساسية في جودة أدائها، ومن ثم في تأثيرها على اكتشاف أو الحد من الممارسات الإبداعية. ولقد بينت الدراسات ضرورة أن تعقد الاجتماعات على الأقل مرة كل ثلاثة أشهر، وأخذت بذلك أيضاً قواعد القيد و الشطب في البورصة المصرية، إلا أن زيادة حجم الشركات وتعدد عملياتها تتطلب زيادة عدد مرات اجتماع اللجنة (سمرة ٢٠١٠، Raghunandan and Rama, 2007).

عينة الدراسة

تم توزيع ٤٠ استمارة على كل فئة من فئات الدراسة (أعضاء لجنة المراجعة - معدي القوائم المالية في الشركات المتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية - والمراجعين الخارجيين المعتمدين من هيئة الرقابة المالية المصرية)، وكانت الاستثمارات الصحيحة القابلة للتحليل ٩٧ استثماراً بنسبة استجابة ٨٣,٨٠٪.

وصف عينة الدراسة

يعرض الجدولان الآتيان توزيع عينة الدراسة على فئات الدراسة طبقاً للوظيفة والمؤهل وسنوات الخبرة. ويتضح من الجدولين أن ٨,٢٪ من عينة الدراسة حاصلون على دكتوراه، ونسبة ٣٤,٠٪ حاصلون على شهادة مهنية (CPA&CIA)، ونسبة ٣٨,١٪ من فئات الدراسة خبرتهم تتراوح ما بين خمسة عشر وعشرين عاماً.

بممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

٢ - التوسع في أنشطة لجنة المراجعة لا يؤثر في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

٣ - توافر محددات جودة أداء لجنة المراجعة لا يؤثر في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

حيث يتم اختبارها باستخدام الإصدار السابع عشر من البرنامج الإحصائي (SPSS) عن طريق إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية من خلال ما يأتي:

جدول ١

توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة والمؤهل

أعضاء لجنة المراجعة	المراجعون الخارجيون	معدو القوائم المالية	الإجمالي		
٢	٦	٠	٨	عدد	دكتوراه
٢,١	٦,٢	,٠	٨,٢	نسبة %	
١٢	٩	١٢	٣٣	عدد	شهادة مهنية (CPA&CIA)
١٢,٤	٩,٣	١٢,٤	٣٤,٠	نسبة %	
٥	٤	١٢	٢١	عدد	ماجستير أو دراسات عليا
٥,٢	٤,١	١٢,٤	٢١,٦	نسبة %	
١٢	١٤	٩	٣٥	عدد	بكالوريوس
١٢,٤	١٤,٤	٩,٣	٣٦,١	نسبة %	
٣١	٣٣	٣٣	٩٧	عدد	الإجمالي
٣٢,٠	٣٤,٠	٣٤,٠	١٠٠,٠	نسبة %	

جدول ٢
توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة وسنوات الخبرة

الإجمالي	معدو القوائم المالية	المراجعون الخارجيون	أعضاء لجنة المراجعة		
٩	٠	٤	٥	عدد	٥ - ١٠ سنوات
٩,٣	,٠	٤,١	٥,٢	نسبة/	
٢١	١٢	٤	٥	عدد	أكثر من ١٠ - ١٥
٢١,٦	١٢,٤	٤,١	٥,٢	نسبة/	
٢٧	١٠	١٩	٨	عدد	أكثر من ١٥ - ٢٠
٣٨,١	١٠,٣	١٩,٦	٨,٢	نسبة/	
٣٠	١١	٦	١٣	عدد	أكثر من ٢٠ سنة
٣٠,٩	١١,٣	٦,٢	١٣,٤	نسبة /	
٩٧	٣٣	٣٣	٣١	عدد	الإجمالي
١٠٠,٠	٣٤,٠	٣٤,٠	٣٢,٠	نسبة /	

تجميع البيانات

تم تجميع معظم البيانات عن طريق المقابلات المباشرة بين الباحث والمستجيبين، وذلك لحرص الباحث على سلامة فهم وإدراك المستجيبين لما تحويه القائمة، إلى جانب اعتماد الباحث على الاتصالات الهاتفية في شرح الموضوع وقائمة الاستقصاء لأفراد العينة التي تعذر إجراء مقابلات شخصية معهم، وتجميع القوائم باستخدام بريدهم الإلكتروني.

اختبارات الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة استمارة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

وباستعراض الجدول (٣) يتضح

أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة استقصاء ثلاثة محاور رئيسية تأخذ شكل ليكرت الخماسي، وتتكون من أكثر من عنصر، وتراوحت قيمة معامل الثبات بين (٠,٧١٦) للمحور الثالث "سمات لجنة المراجعة"، و (٠,٩٦٠) للمحور الأول "ممارسات المحاسبة الإبداعية". وتتراوح قيم معامل الصدق بين (٠,٨٤٦) للمحور الثالث، و (٠,٩٨٠) للمحور الأول (حيث إن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات).

ومن ثم يمكن القول إنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

جدول ٣
معاملات الثبات والصدق لأسئلة استمارة الاستبانة

المحور	البيان	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق
الأول	ممارسات المحاسبة الإبداعية	٠,٩٦٠	٠,٩٨٠
الثاني	أنشطة لجنة المراجعة	٠,٩٠٤	٠,٩٥١
الثالث	سمات لجنة المراجعة	٠,٧١٦	٠,٨٤٦

اختبارات الفروض

بعد ترميز وتفريغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار السابع عشر من البرنامج الإحصائي (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية؛ حيث تم اختبار فروض الدراسة على النحو الآتي:

الفرض الأول:

"لا توجد اختلافات بين استجابات فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بجودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

ويتم صياغته إحصائياً على الوجه الآتي:

"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة عينة الدراسة فيما يتعلق بممارسات لجنة المراجعة في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

يعرض جدول (٤) الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة حول ممارسات لجنة المراجعة من وجهة نظر فئات الدراسة (أعضاء لجنة المراجعة -

المراجعين الخارجيين - معدي القوائم المالية). ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط آراء أعضاء لجنة المراجعة حول العنصر (مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي) بمتوسط (٤,٧١) وانحراف معياري (٠,٥٩)، وارتفاع متوسط آراء المراجعين الخارجيين حول العنصر (ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقاً للكفاءة والخبرة الملائمة) بمتوسط (٤,٧٦) وانحراف معياري (٠,٤٤)، بينما ارتفع متوسط آراء معدي القوائم المالية حول العنصر (الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية، وبخاصة ما يتعلق بالتقديرات المحاسبية) بمتوسط (٤,٤٥) وانحراف معياري (٠,٦٧)، واختبار الفرق بين متوسط آراء فئات الدراسة تم استخدام تحليل التباين ANOVA، ويعرض جدول (٥) نتائج تحليل التباين.

وباستعراض الجدول (٥) "نتائج تحليل التباين"، يتضح عدم معنوية معظم العناصر عند مستوى معنوية ٥٪؛ حيث إن قيمة Sig أكبر من مستوى المعنوية، أي لا

جدول ٤

الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة حول ممارسات لجنة المراجعة

أعضاء لجنة مراجعة		المراجعون الخارجيون		معدو القوائم المالية	
وسط انحراف حسابي	وسط انحراف معياري	وسط انحراف حسابي	وسط انحراف معياري	وسط انحراف حسابي	وسط انحراف معياري
٣,٨١	٠,٩٨	٤,٠٦	٠,٩	٤,١٢	٠,٨٦
فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها					
٤,٢٦	٠,٦٨	٤,٠٩	٠,٤٦	٤,٠٩	٠,٧٧
فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية					
٣,٦١	٠,٦٢	٤,٤٥	٠,٦٢	٤,١٨	٠,٧٣
٤,٣٩	٠,٦٢	٤,٣٣	٠,٤٨	٤,١٨	٠,٩٢
فحص جميع تعاملات المديرين على أسهم الشركة ومع الأطراف ذات العلاقة بالشركة					
٤,٠٣	٠,٥٥	٤,٤٥	٠,٥١	٤,٢٤	٠,٩٤
فحص أتعاب ومكافآت مجلس الإدارة					
٣,٤٥	٠,٥١	٣,٥٨	٠,٥	٣,٧٦	٠,٨٧
الإشراف على خطط العمل الإدارية					
٤,٢٦	٠,٧٣	٤,٥٥	٠,٦٧	٤,١٨	٠,٥٨
التأكد من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة					
٣,٩٧	٠,٩٨	٣,٤٨	٠,٥٧	٣,٧	٠,٩٢
التأكد من إفصاح الشركة عن سياساتها الاجتماعية والبيئية					
٤,٥٥	٠,٧٢	٤,٦٤	٠,٦	٤,٣٦	٠,٧
فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل بالمنظمة					
٤,٠٦	٠,٦٨	٤,١٥	٠,٦٧	٤,٠٩	٠,٦٨
مناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن تلك المناقشة					
٤,٧١	٠,٥٩	٤,٣٣	٠,٥٤	٤,٣٦	٠,٦٥
مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي					
٤,٣٩	٠,٧٢	٤,٥٨	٠,٥	٤,٤٢	٠,٦٨
فهم واستيعاب المخاطر التي تواجه المنظمة					
٤,٣٩	٠,٥٦	٤,٦٧	٠,٤٨	٤,٤٥	٠,٦٧
الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية بخاصة ما يتعلق بالتقديرات المحاسبية					
٣,٨٧	٠,٧٦	٤	٠,٨٣	٣,٦٤	٠,٨٦
فهم طبيعة الضغوط التي وضعتها الأزمة المالية العالمية على الالتزام ببرامج الحماية من الغش					
٣,٦١	٠,٦٢	٤,٣	٠,٥٣	٣,٩٤	٠,٧٩
التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر					
٤,٤٥	٠,٥١	٤,٣٦	٠,٤٩	٤,٢٤	٠,٩٤
تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية المختلفة					
٤,٠٦	٠,٢٥	٤,٣٣	٠,٤٨	٣,٩٧	٠,٧٣
دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر					
٤,١٣	٠,٧٦	٤,١٨	٠,٧٣	٤,٢١	٠,٧٨
فحص ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية					

تابع / جدول ٤
الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة حول ممارسات لجنة المراجعة

أعضاء لجنة مراجعة	المراجعون الخارجيون	معدو القوائم المالية				
وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري	وسط انحراف معياري
٣,٨٤	٠,٥٢	٤,٤٨	٠,٧٦	٣,٧٣	١,١٥	فحص ومناقشة خطط المراجعة الداخلية والموافقة عليها
٤,٢٩	٠,٦٤	٤,٥٢	٠,٧١	٣,٧	١,١٣	تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية
٣,٨١	٠,٩١	٣,٨٨	٠,٤٨	٣,٦٧	١,١١	المشاركة في تعيين وتحديد أتعاب ومرتبآت أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ورئيسهم
٣,٨٧	٠,٣٤	٤,١٥	٠,٥١	٤,٠٩	٠,٨٤	التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر
٤,١٩	٠,٧	٤,٠٦	٠,٨٣	٤,٣	٠,٦٨	التأكد من تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة
٤,٤٥	٠,٥١	٤,٧٦	٠,٤٤	٤,٢٧	٠,٦٣	ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقا للكفاءة والخبرة الملائمة
٤,٣٩	٠,٧٢	٤,٤٨	٠,٦٧	٤,٢٤	٠,٦١	مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه والحفاظ على استقلاله
٣,٨٧	٠,٥	٤,٠٣	٠,٧٧	٤,١٢	٠,٥٥	التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أي خلافات
٣,٥٥	٠,٥١	٣,٧٦	٠,٥	٣,٥٢	٠,٨	الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي
٣,٨٤	٠,٨٢	٣,٩٧	٠,٩٥	٤,٠٦	٠,٨٣	مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه

جدول ٥
نتائج تحليل التباين

المعنوية	Sig.	قيمة F	
غير معنوي	,٣٥٠	١,٠٦٢	فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها
غير معنوي	,٤٩٨	,٧٠٣	فحص ومراجعة تقديرات الإدارة
معنوي	,٠٠٠	١٣,٦١٨	فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية
غير معنوي	,٤٧٣	,٧٥٥	فحص جميع تعاملات المديرين على أسهم الشركة ومع الأطراف ذات العلاقة بالشركة
معنوي*	,٠٥٦	٢,٩٦٥	فحص أتعاب ومكافآت مجلس الإدارة
غير معنوي	,١٧٢	١,٧٩٦	الإشراف على خطط العمل الإدارية
معنوي*	,٠٦٨	٢,٧٦٩	التأكد من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة
معنوي*	,٠٧٦	٢,٦٥٤	التأكد من إفصاح الشركة عن سياساتها الاجتماعية والبيئية

تابع / جدول ٥
نتائج تحليل التباين

المعنوية	Sig.	قيمة F	
غير معنوي	,٢٥٢	١,٣٩٧	فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل بالمنظمة
غير معنوي	,٨٦٩	,١٤١	مناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن تلك المناقشة
معنوي	,٠٢٤	٣,٨٩٩	مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي
غير معنوي	,٤٨٢	,٧٣٥	فهم واستيعاب المخاطر التي تواجه المنظمة
غير معنوي	,١٢٩	٢,٠٩٧	الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية بخاصة ما يتعلق بالتقديرات المحاسبية
غير معنوي	,١٩٤	١,٦٦٨	فهم طبيعة الضغوط التي وضعتها الأزمة المالية العالمية على الالتزام ببرامج الحماية من الغش
معنوي	,٠٠٠	٨,٩٢٢	التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر
غير معنوي	,٤٦٧	,٧٦٧	تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية المختلفة
معنوي	,٠١٨	٤,٢٠٥	دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر
غير معنوي	,٩٠٧	,٠٩٨	فحص ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية
معنوي	,٠٠١	٧,٩٧٩	فحص ومناقشة خطط المراجعة الداخلية والموافقة عليها
معنوي	,٠٠١	٧,٩٤٣	تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية
غير معنوي	,٦٠٧	,٥٠٢	المشاركة في تعيين وتحديد أتعاب ومرتبات أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ورؤيسهم
غير معنوي	,١٥٨	١,٨٨٥	التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر
غير معنوي	,٤١٦	,٨٨٤	التأكد من تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة
معنوي	,٠٠١	٧,٠٨٨	ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقاً للكفاءة والخبرة الملائمة
غير معنوي	,٣٣٥	١,١٠٧	مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه والحفاظ على استقلاله
غير معنوي	,٢٦٨	١,٣٣٤	التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أية خلافات
غير معنوي	,٢٣٣	١,٤٨٠	الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي
غير معنوي	,٥٩٣	,٥٢٥	مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه

* معنوي عند مستوى معنوية ١٠٪

المالية في البورصة المصرية، ومن ثم يستطيع الباحث أن يتعامل مع جميع فئات العينة على أنها فئة واحدة.

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة عينة الدراسة فيما يتعلق بممارسات لجنة المراجعة في الشركات التي تتداول أوراقها

مما سبق يتضح صحة الفرض الأول:

"لا توجد اختلافات بين استجابات فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بجودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

الفرض الثاني:

"التوسع في أنشطة لجنة المراجعة لا يؤثر في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

ويتم صياغته إحصائياً على الوجه الآتي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أنشطة لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

لاختبار هذا الفرض تم استخدام معاملات الارتباط ونماذج الانحدار على الوجه الآتي:

أولاً: معاملات الارتباط

يعرض جدول (٦) معاملات الارتباط لبيرسون بين أنشطة لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية. ويتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين العنصر (فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها) وبين المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-٠,٨٨٩)، أي توجد علاقة عكسية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية ١٪، وتوجد علاقة ارتباط عكسية متوسطة بين العنصر (فحص ومراجعة تقديرات الإدارة) والمتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-٠,٥٧٩)، يتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الارتباط سالبة؛ أي توجد علاقة عكسية بين ممارسات وأنشطة لجنة المراجعة والمحاسبة الإبداعية؛ أي أن زيادة ممارسات لجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من المحاسبة الإبداعية.

جدول ٦

معاملات الارتباط بين ممارسات لجنة المراجعة والمحاسبة الإبداعية

معامل الارتباط	
فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها	٨٨٩- **
فحص ومراجعة تقديرات الإدارة	٥٧٩- **
فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية	٥١٦- **
فحص جميع تعاملات المديرين على أسهم الشركة ومع الأطراف ذات العلاقة بالشركة	٣٣٤- **
فحص أتعاب ومكافآت مجلس الإدارة	٣٢٩- **
الإشراف على خطط العمل الإدارية	٤٨٠- **

تابع / جدول ٦

معاملات الارتباط بين ممارسات لجنة المراجعة والمحاسبة الإبداعية

معامل الارتباط	
**٤٣٨-	التأكد من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة
**٥٠٧-	التأكد من إفصاح الشركة عن سياساتها الاجتماعية والبيئية
**٢٨٢-	فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل بالمنظمة
**٤٠٢-	مناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن تلك المناقشة
١٨٩-	مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي
**٥٠٤-	فهم واستيعاب المخاطر التي تواجه المنظمة
**٢٨٧-	الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية بخاصة ما يتعلق بالتقديرات المحاسبية
*٢٥٣-	فهم طبيعة الضغوط التي وضعتها الأزمة المالية العالمية على الالتزام ببرامج الحماية من الغش
**٣٩٢-	التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر
**٢٠٩-	تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية المختلفة
١٤٦-	دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر
**٣٤٣-	فحص ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية
**٢٨٧-	فحص ومناقشة خطط المراجعة الداخلية والموافقة عليها
١٦٩-	تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية
**٤٤١-	المشاركة في تعيين وتحديد أتعاب ومرتبات أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ورؤيسهم
**٤١٢-	التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر
**٣٤١-	التأكد من تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة
**٥١٧-	ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقا للكفاءة والخبرة الملائمة
**٥٠٧-	مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه والحفاظ على استقلاله
**٢٨٠-	التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أية خلافات
**٤٨٠-	الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي
**٥٠٩-	مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه

* معاملات معنوية عند مستوى معنوية ٥٪

** معاملات معنوية عند مستوى معنوية ١٪

ثانياً: الانحدار

للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية).

يعرض جدول (٧) نتائج تقدير نموذج الانحدار المتدرج، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية ١٪؛ حيث بلغت قيمة F المحسوبة

لاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار المتدرج لتحديد أهم المتغيرات المستقلة (ممارسات لجنة المراجعة) التي تؤثر في المتغير التابع (المتوسط العام

- فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية.

وتفسر ٨٩,٢٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية).

ويتضح من الجدول أن إشارات معاملات الانحدار سالبة، مما يدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرات المستقلة في النموذج والمتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية)؛ أي أن ممارسات لجنة المراجعة تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني وصحة الفرض البديل:

"التوسع في أنشطة لجنة المراجعة يحد من اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

(104.954) و (P- value = 0.000) Sig أقل من مستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال قيم t، Sig، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع حسب دخولها في النموذج هي:

- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها.
- مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه.
- فحص ومراجعة تقديرات الإدارة.
- ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقا للكفاءة والخبرة الملائمة.
- التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر.
- التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أية خلافات.

جدول ٧

تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

معامل التحديد R ²	F (sig.)	المتغيرات المستقلة	التقديرات		
			β	t	Sig.
		Constant	٥,٩٠٠	٤٨,١٦٥	,٠٠٠
		X٢,١	-٣,٠٥٠	-١٦,٥٩٢	,٠٠٠
		X٢,٢٨	-١,٤٧٠	-٥,٥٤٩	,٠٠٠
		X٢,٢	-١,١٢٠	-٣,٥١٩	,٠٠١
٠,٨٩٢	(١٠٤,٩٥٤٠,٠٠٠)	X٢,٢٤	-١,٣٥٠	-٣,١٨٨	,٠٠٢
		X٢,٢٢	-١,٠٤٠	-٣,٢٦٨	,٠٠٢
		X٢,٢٦	-١,١٥٠	-٣,٠١٤	,٠٠٣
		X٢,٣	-٠,٦٤٠	-٢,٢٠٢	,٠٣٠

جدول ٨

معاملات الارتباط بين سمات لجنة المراجعة والمحاسبة الإبداعية

معامل الارتباط	سمات لجنة المراجعة
**٦٢٦-	كل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين ولا تربطهم بالمنظمة أية علاقات أو مصالح
**٧١٣-	تمتع بعض أعضاء لجنة المراجعة بخبرات مالية ومحاسبية
**٧١٤-	تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل
**٦٩٦-	يتم اجتماع اللجنة أربع مرات على الأقل سنوياً

** معاملات معنوية عند مستوى معنوية ١٪

الفرض الثالث:

على الأقل) وبين المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (-٠,٧١٤) أى توجد علاقة عكسية قوية بين المتغيرين ومعنوية عند مستوى معنوية ١٪، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (كل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين ولا تربطهم بالمنظمة أية مصالح) و المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية (-٠,٦٢٦)، فتوجد علاقة عكسية قوية بين المتغيرين، يتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الارتباط سالبة؛ أي توجد علاقة عكسية بين سمات لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم زيادة ممارسات لجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من المحاسبة الإبداعية.

توافر محددات جودة أداء لجنة المراجعة لا يؤثر في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية.

ويتم صياغة الفرض إحصائياً على الوجه الآتي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

لاختبار هذا الفرض تم استخدام معاملات الارتباط ونماذج الانحدار على الوجه الآتي:

أولاً: معاملات الارتباط

ثانياً: الانحدار

لاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار المتدرج لتحديد أهم المتغيرات المستقلة (محددات أداء لجنة المراجعة) التي تؤثر في المتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية).

يعرض جدول (٨) معاملات الارتباط لبيرسون بين سمات لجنة المراجعة والمحاسبة الإبداعية، ويتضح من الجدول ارتفاع معامل الارتباط بين العنصر (تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء

وجود علاقة عكسية بين المتغيرات المستقلة في النموذج والمتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية)، أي أن توافر محددات أداء لجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث وصحة الفرض البديل:

"توافر محددات جودة أداء لجنة المراجعة يحد من اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية".

خلاصة ونتائج البحث وتوصياته

استهدف البحث تقييم دور ومحددات أداء جودة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيمة بالبورصة المصرية، وتم تصميم قائمة استقصاء موجهة إلى الفئات الثلاثة الممثلة لمجتمع الدراسة (معدي القوائم المالية - المراجعين الخارجيين - أعضاء لجنة المراجعة) التي تربطهم علاقة بالشركات المقيمة بالبورصة المصرية، وتم

يعرض جدول (٩) نتائج تقدير نموذج الانحدار المتدرج، ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية ١٪؛ حيث بلغت قيمة F المحسوبة (٦٠,٠٤٢) و Sig (P-value=0.000) أقل من مستوى المعنوية، كما يتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال قيم t، Sig، ويتضح من الجدول أن أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع حسب دخولها في النموذج هي:

- تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل
- يتم اجتماع اللجنة أربع مرات على الأقل سنوياً
- تمتع بعض أعضاء لجنة المراجعة بخبرات مالية ومحاسبية
- وتفسر ٦٥,٩٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية).
- ويتضح من الجدول أن إشارات معاملات الانحدار سالبة، مما يدل على

جدول ٩
تقديرات نموذج الانحدار المتدرج

التقديرات			المتغيرات المستقلة	F (sig.)	معامل التحديد R2
Sig.	t	β			
,٠٠٠	٣٥,٠٠٧	٦,٢٤٥	Constant		٠,٦٥٩
,٠٠٨	٢,٧٣٠-	,١٧٠-	X٣,٤	X٣,٣	
,٠٠٠	٤,٧٧٣-	,١٧٩-	X٣,٢	X٣,٤	
				X٣,٢	
,٠٠٣	٣,٠٢٥-	,١٥٨-	X٣,٣		

تجميع ٩٧ استمارة بنسبة استجابة ٨٠,٨٣٪.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تناول الدراسات السابقة التي تعرضت لموضوع المحاسبة الإبداعية وأساليب مواجهتها، بالإضافة إلى محاولة إبراز دور لجنة المراجعة بوصفه وسيلة للحد من تلك الممارسات. ثم تناولت الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية ومجالات حدوثها والأساليب المستخدمة فيها، ثم تعرضت لدور لجان المراجعة في الحد من تلك الممارسات من خلال مفهومها واختصاصاتها ومحددات جودة أدائها، مع ربط ذلك بالحد من الممارسات الإبداعية، ثم تناولت صياغة منهجية الدراسة واختبارات الفروض من خلال استخدام الإصدار السابع عشر من البرنامج الإحصائي (SPSS) وخلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١ - تزايد أهمية مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة في ظل الأزمات وتزايد المخاطر باستخدام آليات فعالة للحد منها.

٢ - المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

٣ - لا توجد أي فروق بين استجابة فئات عينة الدراسة الثلاثة (معدّي القوائم المالية - المراجعين الخارجيين - أعضاء لجنة المراجعة) فيما يتعلق بممارسات لجنة المراجعة في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة

المصرية، ومن ثم يتم التعامل مع فئات العينة باعتبارها مجموعة واحدة.

٤ - تبين تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة الخاصة بأنشطة لجان المراجعة علي ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي:

- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتغيرات التي تحدث فيها.

- مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه.

- فحص ومراجعة تقديرات الإدارة.

- ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقاً للكفاءة والخبرة الملائمة.

- التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر.

- التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أية خلافات.

- فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية.

وتفسر ٨٩,٢٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية) وهو ما يؤكد ضرورة اتساع اختصاصات لجان المراجعة لمواجهة الممارسات الإبداعية، وتتسق هذه النتيجة مع نتائج معظم الدراسات السابقة

- ٦ - تبين وجود تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة الخاصة بمحددات جودة أداء لجنة المراجعة على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي:
- تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل
 - يتم اجتماع اللجنة أربع مرات على الأقل سنوياً
 - تمتع بعض أعضاء لجنة المراجعة بخبرات مالية ومحاسبية وتفسر ٦٥,٩٪ من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (المتوسط العام للآراء حول ممارسات المحاسبة الإبداعية). وهذا لا يمنع من وجود تأثير للعامل (ضرورة تشكيل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين ولا تربطهم بالمنظمة أية علاقات أو مصالح) في ممارسات المحاسبة الإبداعية بمعامل ارتباط (٠,٦٢٦)، إلا أنه أقل تأثيراً من العوامل الأخرى. ويرى الباحث أن حصول هذا العامل على أقل درجة أهمية يرجع لعدم وضوحه ضمن عناصر تكوين اللجنة بقواعد القيد والشطب، والتي تركز على المديرين غير التنفيذيين فقط، وهو ما أوحى لفئات العينة بأن ذلك زيادة ليس لها ما يبررها، وكان ذلك مخالفاً لنتائج دراسات (Lisa et al., 2009, He et al., 2008) في حين تتسق هذه
- خصوصاً لزيادة مستوى جودة التقارير المالية من خلال ممارساتها لأنشطتها بالشكل السليم (Keinth and Walo, 2004) إلى جانب ضرورة قيامها بدور مهم في تقييم ومراجعة إدارة المخاطر وهو ما لم تُشير له قواعد هيئة الرقابة المالية المختصة، وتتعارض نتائج الدراسة مع نتائج دراسة (Rainsbury et al., 2009) في نيوزيلاندا. ويرجع الباحث ذلك إلى عدم وجود قواعد إلزامية في نيوزيلاندا بخصوص تطبيق لجان المراجعة في فترة الدراسة، بالإضافة إلى أن الدراسة الحالية قامت بتحليل وعرض اختصاصات لجنة المراجعة واختبار دورها في الحد من الممارسات الإبداعية لكل منها على حدة وهو ما لم تتناوله أية دراسة سابقة.
- ٥ - وجود علاقة عكسية قوية بين أنشطة وممارسات لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية، مما يعني أن التطبيق السليم والتوسع في ممارسات لجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يتسق مع النتائج التي توصلت لها دراسة (Lungu et al., 2009).

لأن زيادة الاجتماعات يتيح الفرصة لأعضاء اللجنة مناقشة الموضوعات مناقشة دقيقة وموضوعية.

- خبرة أعضاء اللجنة: أكدت النتائج أهمية وجود أعضاء تتسم بالخبرة المالية والمحاسبية في لجنة المراجعة. وهو ما يتفق مع نتائج دراسات (Garcia, 2012) و (Hwang, 2011) و (Norman et al., 2011) و (Carol Lui and Zhuang, 2011) و (Bo Qin, 2007) على الرغم من أن قواعد القيد والشطب في البورصة المصرية لم توضح مفهوم الخبير، كما أنها لم تلزم الشركات بوجود خبراء ماليين أو محاسبين وهو ما يعد مطلباً أساسياً في تشكيل لجان المراجعة.

التوصيات

توصي الدراسة بما يلي:

- ١ - تفعيل دور لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وغيرها في جميع المنظمات العاملة في مصر وفقاً للمتطلبات المهنية العالمية.
- ٢ - السعي نحو تدريس المحاسبة الإبداعية وممارستها في الجامعات المصرية مع ضرورة تدريس كيفية مواجهتها.
- ٣ - وضع السمات التي يجب توافرها في الخبير المالي المنصوص عليه

النتيجة مع نتائج دراسة (Felo et al., 2003).

٧ - وجود علاقة عكسية بين محددات جودة أداء لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مما يعني أن توافر محددات جودة الأداء في لجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث توصلت الدراسة وفقاً للمحددات إلى:

- استقلال أعضاء لجنة المراجعة: تبين أهمية استقلال أعضاء اللجنة كما سبق أن أوضحت النتائج، ولكن يجب أن تشتمل قواعد القيد والشطب على إبراز شروط الاستقلال وتضمينها شرط عدم وجود علاقة أو مصالح بين أعضاء اللجنة والمنظمة.

- تكوين لجنة المراجعة: تبين من خلال نتائج الدراسة ضرورة تكوين لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل، وهو ما يتسق مع نتائج دراسات (Garcia, 2012) و (Bo Qin, 2007) إلا أن ذلك يتطلب بذل العناية المهنية اللازمة.

- معدل اجتماعات اللجنة: أكدت نتائج الدراسة على ضرورة اجتماع اللجنة أربع مرات على الأقل سنوياً. وهو ما يتفق مع نتائج دراسات (Garcia 2012) و (Lisa et al., 2009)

- ٥ - ضرورة امتداد ممارسات لجان المراجعة في مصر لكي تشمل المشاركة في عملية إدارة المخاطر بالمنظمة ومنها:
- التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة المخاطر.
- تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية.
- دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر.
- وذلك لاعتبار لجنة المراجعة أداة من أدوات مواجهة المخاطر بالمنظمة.
- ٤ - ضرورة أن تشمل شروط تكوين لجنة المراجعة على عدم وجود علاقة أو مصالح بين الأعضاء والمنظمة، وفقاً لتعليمات قانون (SOX 2002) ضمن الجزء ٣٠١.

المراجع

- الهيئة العامة للرقابة المالية، قرار مجلس الإدارة رقم ٣٠ بتاريخ ١٨/٦/٢٠٠٢، بشأن قواعد قيد وإعادة القيد والشطب في البورصة المصرية.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، قرار مجلس الإدارة رقم ٩٤ لسنة ٢٠٠٨، بشأن تعديل قواعد قيد وإعادة القيد والشطب في البورصة المصرية.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، قرار مجلس الإدارة رقم ٥٠ بتاريخ ٢٠٠٩، بشأن تعديل قواعد قيد وإعادة القيد والشطب في البورصة المصرية.
- عبد الرحمن عبدالفتاح محمد، ٢٠١٠، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة - دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس العدد الثاني، ديسمبر: ٧١-١٢٣.
- عفاف إسحق أبو زر، ٢٠١٠، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ديسمبر: ١٩٥-٢١٨.
- عماد السعيد الزمر، ٢٠٠٩، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، يناير: ٥٧ - ٩٧.
- عوض بن سلامة الرحيلي، ٢٠٠٨، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية. مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، العدد الأول: ١٧٩-٢١٨.

للأسهم المتداولة بسوق الأسهم السعودية .
دراسة اختبارية. *المجلة العلمية للبحوث
والدراسات التجارية*، جامعة حلوان، العدد
الثاني، الجزء الثاني: ٧١-١٣٧.

ياسر محمد سمرة، ٢٠١٠، تقييم جودة
لجان المراجعة في الشركات المقيدة
بالبورصة المصرية، *المجلة العلمية
للاقتصاد والتجارة*، جامعة عين شمس،
العدد الرابع، الجزء الثاني: ٥٦٩-٦٣١.

مجدي محمد سامي، ٢٠٠٩، دور لجان
المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على
جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة
الأعمال المصرية. *مجلة كلية التجارة
للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، العدد
الثاني يوليو: ٥ - ٥٧.

موقع الهيئة العامة للرقابة المالية على
الإنترنت www.efsa.gov.eg

وليد بن فهد عبد العزيز الرسيني، ٢٠١٠،
أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية

Abbott, L. J., Y. Park and S. Parker.2000. The Effect of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud. *Managerial Finance*, 26(11): 55-67.

Abbott, L. J., S. Parker and G. F. Peters.2004. Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(1): 69-87.

Agoglia, C.P., T.S. Douppnik and G.T. Tsakumis. 2010. Principles - Based versus Rules Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. available on line at, <http://ssrn.com/abstract=1275851>

Agrawal, A. and S. Chadha. 2005,Corporate governance and accounting scandals. *Journal of Law and Economics*, 48(2): 371- 406.

The AICPA. 2003. *Trend in corporate Governance the New Role of Audit Committee"*, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, executive action No.63. www.aicpa.org.

AICPA Audit Committee Tool kit. 2004. *Engaging independent counsel and other Advisers*, The American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York. www.aicpa.org.

AICPA Audit Committee Tool kit. 2005. *Audit Committee Charter Matrix*, The American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, www.aicpa.org

AICPA Audit Committee Brief from the Audit Committee Effective Center. 2009. *Self-Evaluation: A primer for Audit Committees*, The American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, December, www.aicpa.org.

- Al-Abbas, M. 2009. "Corporate Governance and Earnings Management. *The Journal of American Academy of Business*, 15(1): 32-47.
- Amat, O., Blake, J., Oliveras, E. 1999. The struggle Against Creative Accounting: Is "True and Fair View: Part of the Problem or Part of the Solution?, UPF Economics Working Paper no 363, Available Online at <http://ssrn.com/abstract=159235>
- Amat, O.,J. Blake and J. Domds. 1999. Econmic Working Paper: The Ethics of Creative Accounting. *Journal of Economic Literature Classification*, December. Available online at, <http://ssrn.com/abstract=230872>.
- Amat S. O.and Gowthorpe C. 2004. Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues, Working Paper Series, Universitat Pompeu Fabra, No. 749, available on-line at <http://ssrn.com/abstract=563364>
- Amor, K., Warner, A. 2003. *Uncovering Creative Accounting*, *Financial Times*, Prentice Hall, London.
- Anderson, K. L., D. N. Deli and S. L. Gillan. 2003. Boards of directors, audit committees and the information content of earnings. Working paper No. 2003-04, Weinberg Center for Corporate Governance, University of Delaware, <http://ssrn.com/abstract=444241>
- Annemarie K.Keinath and Judith C.Walo. 2004. Audit Committee Responsibilities Focusing on Oversight, Open Communication, and Best Practices, *CPA Journal*, Nov, Available online at <http://nysscpa.org/cpajournal/2004/1104/essentials/p22.htm>
- Baralexis, S..2004, Creative Accounting in Small Advancing Countries: The Greek Case. *Managerial Auditing Journal*, 19 (3): 440 - 461
- Bédard, J., S. M. Chtourou and L. Courteau. 2004. The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (2): 13-35.
- Blue Ribbon Committee. 1999. Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *New York, NY: NYSE and NASD*.
- Blue Ribbon Committee. 1999. "*Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees.*", New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, p.25.
- Bo Qin. 2007. The Influence of Audit Committee Financial Expertise on Earnings Quality: U.S. Evidence, available on line at: <http://ssrn.com/abstract=799645>.

- Bryan, D., M.H. Carol Liu, S.L. Tiras. 2004. The Influence of Independent and Effective Audit Committees on Earning Quality, Available online at, <http://ssrn.com>.
- Butala, A. and Z.U. Kkan. 2009. Accounting Fraud at Xerox Corporation“, Available on Line at, <http://ssrn.com/abstract=1152770>
- Chi, J., Gupta, M. 2009. Overvaluation and earnings management“, *Journal of Banking and Finance*, 33(9): 220-238.
- Chong, G. 2006. Is Income smoothing Ethical?, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, November-December: 41- 44.
- Duh, R.R., Lee, W.C., Lin, C.C. 2009. Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance, *The International Journal of Accounting*, 44(2): 113-137.
- Felo, J., S. Krishnamurthy and S. A. Solieri. 2003. Audit Committee Characteristics and the Perceived Quality of Financial Reporting: An Empirical Analysis, available on line at, <http://ssrn.com>.
- Garcia, L. S., E. R. Barbadillo and M. O. Perez. 2012. Audit Committee and internal audit and The Quality of Earnings: Empirical Evidence From Spanish Companies. *Journal of Management Governance*, (16): 305-331.
- Gherai, D.S. and D.E. Balaciue. 2011, From Creative Accounting Practices and Enron phenomenon to the Current Financial Crisis, *Annals Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13 (1): 34- 41.
- Gowthorpe, C., Amat, S.O. 2005. Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation. *Journal of Business Ethics*, (57): 55-64.
- Guynn, J. 2005. Ethical Challenges in a Market Economy. *Vital Speeches of the Day*, 71(13): 52-68.
- He, L., R. Labelle, C. Piot and D.B. Thornton. 2008. Board Monitoring, Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Review and Synthesis of Empirical Evidence, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. Vol. a, issue 2, available on line at, <http://ssrn.com/abstract=1159453>
- Holt, A. and T. Eccles. 2003. Accounting Practices in The Post - Enron: The implications for Financial Statements in the property Industry. *Real State Finance*, 2 (4): 326-340.
- Hwang, B. and S. Kim. 2011. Social Ties and Earning Management, available on line at. <http://ssrn.com/abstract=1215962>, may
- Ionescu, L.. 2010. Exploring The Ethics of Accounting. *Cntemporary*

- Reading in Law and Social Justice*, 2(1): 158- 163.
- Jaggi, B., Leung, S. 2007. Impact of Family Dominance on Monitoring of Earnings Management by Audit Committees: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16 (1): 27-50.
- Jenkins, N. T. 2002. Auditor independence, audit committee effectiveness, and earnings management". *Ph.D. dissertation proposal, Henry B. Tippie College of Business, The University of Iowa*.
- Klein, A. 2002a. Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 33: 375 - 400.
- Klein, A. 2002b. Economic Determinants of Audit Committee Independence. *The Accounting Review*, 77(2): 435- 452.
- KPMG. 2005. International Judgment, Estimates, and Restatements: Implications for committee Oversight, KPMG's Audit Committee Institute. available on line at: www.kpmg.com/aci.
- KPMG's Audit Committee Institute. 2009. public company audit committee member survey, Audit Committee Institute, December, Audit Committee institute.com, Available at. <http://www.KPMG.org>
- Krishnan, J. 2005. Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical analysis". *The Accounting Review* (April) 80: 649 - 675.
- Li, J., M. Mangena and R. Pike. 2012. The Effects of Audit Committee Characteristics on Intellectual Capital Disclosure, *The British Accounting Review*, 44: 98-110.
- Lin, J. W., J. F. Li and J. S. Yang. 2006. The Effect of Audit Committee Performance on Earnings Quality. *Managerial Auditing Journal*, 21(9): 921-933.
- Lisa, A. O., R. Diana, and W.S. Sandra. 2009. The Association Between Audit Committee Characteristics, the Contracting Process and Fraudulent Financial Reporting. *American Journal of Business*, Spring 24(1): 57- 65.
- Lungu, I, Potecea, V., Rotaru, H. 2009. Techniques Used in Creative Accounting. *Annals of DAAAM*, 20(1): 1265- 1266
- Magrath, L., Wild, L.G. 2002. Abusive earnings Management and Early Warning Signs. *The CPA Journal*, 72(8): 50-54
- McMullen, D.A. 1996. Audit Committee performance: An Investigation of the Consequences Associated with Audit Committees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (1): 87- 103.
- Moldovan, R.L., Achim, S.A. and Avram, C.B. 2010. Fighting The Enemy of Fair View Principle -

- Getting to know Creative Accounting. *Journal of Economic Literature classification*, 48(1): 51- 61.
- Mulford, C., Comiskey, E. 2002. *The Financial Numbers Game - Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley & Sons, Inc.
- Naser, K.. 1993. *Creative Financial Accounting: its Nature and Use*. Hemel Hempstead", Prentice Hall.
- Nashwa, G. 2003. Audit Committee: The Solution to Quality Financial Reporting?“, *The CPA Journal*, December: 6-9.
- National Association of Corporate Directors (NACD). 2000. Report of the NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees: A Practical guide, *Washington, DC: NACD*.
- Norman, C. S, J. M. Rose and I. S. suh. 2011. The Effects of Disclosure type and Audit Committee expertise on Chief Audit Executives Tolerance for Financial misstatements. *Accounting. Organization and Society*, 36: 102-108.
- Olivers, E. and O.Amat. 2005. Ethics and Creative Accounting: some empirical evidence on Accounting for Intangibles in Spain, *Economic working papers, available on line at, http://Economic papers.repec.org*.
- Peter, B., and C. Julie. 2009. Audit committees and earnings quality. *Accounting and Finance*, January. 49(2): 267-281
- Petra, S. T. 2007. The Effects of Corporate Governance on the Informativeness of Earnings. *Economics of Governance*, 8(2): 129 - 152.
- Pirchegger, B.S. and J. R. Schonclube. 2011. Reputation Concerns and Herd Behavior of Audit Committees - A corporate Governance Problem, *Journal of Accounting and Public Policy*, 30: 327-347.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., Wood, D.A. 2009. Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84 (4): 1255-1280.
- Rainsbury, E.A., M. Bradbury and S.F. Cahan. 2009. The Impact of Audit Committee Quality on Financial Reporting Quality and Audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 5: 20-33.
- Ramaswamy, V. 2005. Corporate Governance and the Forensic Accountant, *The CPA Journal*, 75(3):68-70.
- Sarbanes, P. and M. Oxley. 2002. Sarbanes-Oxley Act of 2002, The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act. *Washington D.C.: U.S. Congress*.
- Schilit, Howard M. 2002. Financial Shenanigans”. McGrawHill Professional.
- Scott, J. and M. K. Pitman. 2005. Auditors and Earning Management, Avail-

- able at: <http://www.nysscpa.org/cpa/journal/features/f085002.hlm>
- Smith, L.M. 2006. Audit Committee Effectiveness: did the Blue Ribbon Committee Recommendations Make a Difference?, *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(2): 240-251.
- Stolowy, H., Breton, G. 2004. Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual framework. *Review of Accounting and Finance*, 3(1): 5-92.
- Turner, L.E., J.P. Williams, and T.R. Weirich. 2005. An Inside Look at Audit- or Changes, *The CPA Journal*, 12-21
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). 1999. Final Rule: Audit Committee Disclosure, 17 CFR, Parts 210, 228, 229, and 240, *SEC Release No. 34 - 42266*.
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). 2003. Final Rules: Disclosure Required by Sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002,. *Washington, DC: SEC* (January 23).
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). 2003. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. *Washington, DC: SEC*
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). 2008. Roadmap for the Potential Use of Financial Statements Prepared in Accordance With International Financial Reporting Standards by U.S. Issuers. *Washington, DC: SEC*
- U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). 2010. Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards, *Washington, DC: SEC*
- Uzun, H., S. H. Szewczyk and R. Varma. 2004. Board composition and corporate fraud. *Financial Analysts Journal*, May/June: 33-43
- Vafeas, N. 2005. Audit Committees, Boards, and the Quality of Reported Earnings". *Contemporary Accounting Research*, 22(4): 1093 - 1122.
- Vladu, A., B. and D. Matis. 2010. Corporate Governance and Creative Accounting: Two Concepts Strongly Connected? Some Interesting Insights Highlighted Constructing The Internal History of Literature, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12 (1): 332 - 346.
- Xie, B., W. N. Davidson III and P. J. DaDalt. 2003. Earnings management and Corporate Governance: the Role of the Board and the Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, 9: 295-316.

- Yahan Path, N., T. Joseph. 2011. A Prief review of The Role of Shareholder Wealth Maximization and Other Factors Contributing to the Global Financial Crisis. *Qualitative Research in Financial Markets*, 3(1): 64 - 77.
- Yang, J. S., & Krishnan, J. 2005. Audit Committees and Quarterly Earnings Management. *International Journal of Auditing*, 9: 201-219.
- Zain, Subramaniam and Goodwin - Stewart. 2000. Internal Auditors, Assessment of Their Contribution

قائمة الاستبانة

السيد الأستاذ / (اختياري)

بعد التحية

أُقدم لسيادتكم بوافر الاحترام والتقدير لسيادتكم وآرائكم متمنين لكم وافر النجاح والتقدم، ونحن إذ نقوم بعمل بحث علمي في مجال استبانة الوضع الراهن لدراسة أثر تطبيق لجان المراجعة في الشركات المتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع دراسة المحددات المرتبطة باللجنة والتي تؤثر في مدى اتباع تلك الممارسات.

أقدم لسيادتكم هذا الاستقصاء الذي يشمل بعض الأسئلة التي تساعد الباحث في تقييم جودة أداء لجان المراجعة ودورها في الحد من الممارسات الإبداعية في الشركات التي تتداول أوراقها المالية في البورصة المصرية. ويقدر الباحث لسيادتكم التعاون معه في الوصول إلى حقيقة وضع وتقنين عمل لجان المراجعة في مصر ودورها في رفع مستوى جودة التقارير المالية عن طريق الحد من الممارسات الإبداعية، كما يريد الباحث أن يؤكد لسيادتكم السرية الكاملة التي يتم التعامل فيها مع تلك الآراء والإجابات أو البيانات، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، متمنين من سيادتكم أن يؤخذ هذا الاستقصاء مأخذ الجد، ولسيادتكم جزيل الشكر وفائق الاحترام.

الباحث

أولاً - المفاهيم المستخدمة:

- ١ - مفهوم المحاسبة الإبداعية: هي عملية استغلال المبادئ والقواعد والممارسات المحاسبية المتعارف عليها في تعديل التقارير المالية في حدود القانون لكي تعكس رغبة الإدارة وليس الوضع الحالي للمركز المالي أو الربحية الحقيقية للشركة.
- ٢ - ممارسات المحاسبة الإبداعية: هي ممارسات محاسبية طبيعية وصحيحة يتجهها الفكر المحاسبي ومعايير المحاسبة ويتم استخدامها من قبل معدي القوائم المالية بغرض تعديل تلك القوائم لكي تعكس رغبة الإدارة. ومن ثم تشوه حقيقة ومصادقية القوائم المالية، وهناك عدد من المجالات التي تظهر فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية على سبيل المثال:
- الأصول الثابتة، وما يرتبط بها من خيارات محاسبية بديلة للتقييم والتسجيل والإهلاك.

- الشهرة، وما يرتبط بها من خيارات محاسبية بديلة للتقييم والتسجيل والاستهلاك.
- المخزون والمدينون.
- تقدير الالتزامات المستقبلية مثل المخصصات والاحتياطيات.
- الاعتراف الخاطئ والمتعمد بحجم الإيرادات.

ثانياً - بيانات خاصة بالمستقصي:

- يرجى من سيادتكم اختيار الإجابة التي تناسبك ووضع علامة (✓) أمامها:
- ١ - الوظيفة الحالية: عضو لجنة مراجعة مراجع خارجي معد للقوائم المالية
 - ٢ - المؤهل العلمي:
 - دكتوراه شهادة مهنية (CPA&CIA) ماجستير أو دراسات عليا بكالوريوس
 - ٣ - عدد سنوات الخبرة: ٥ - ١٠ سنوات أكثر من ١٠ - ١٥
 - أكثر من ١٥ - ٢٠ سنوات أكثر من ٢٠ سنة

ثالثاً - حدد مدى انتشار الممارسات الإبداعية التالية في الشركات التي تتعاملون معها:

العنصر	غير منتشرة (١)	قليل الانتشار (٢)	متوسط الانتشار (٣)	منتشرة (٤)	منتشرة جداً (٥)
١ - وجود عدد من الممارسات المحاسبية البديلة للسياسة المحاسبية الواحدة					
٢ - عدم وجود حلول جذرية وإلزامية لمعالجة بعض القضايا المحاسبية					
٣ - إتاحة فرص لاستخدام التقديرات المحاسبية والأحكام الإدارية في اتباع ممارسات محاسبية معينة					
٤ - إتاحة الفرصة أمام متخذي القرارات في اختيار التوقيت الذي يرونه في الاعتراف بالإيراد					
٥ - اتباع عمليات وهمية بخاصة فيما يتعلق ببعض عناصر الأصول والخصوم					
٦ - إتاحة الفرصة لإعادة تصنيف وعرض البنود في القوائم المالية بما يخدم أغراض الإدارة					

رابعاً - حدد مدى أهمية الأنشطة التالية للجنة المراجعة في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية :

العنصر	غير مهم (١)	قليل الأهمية (٢)	متوسط الأهمية (٣)	هام (٤)	هام جدا (٥)
١ - فحص ومراجعة التغيرات السياسات المحاسبية والتغيرات التي تحدث فيها					
٢ - فحص ومراجعة تقديرات الإدارة					
٣ - فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية					
٤ - فحص جميع تعاملات المديرين على أسهم الشركة ومع الأطراف ذات العلاقة بالشركة					
٥ - فحص أتعاب ومكافآت مجلس الإدارة					
٦ - الإشراف على خطط العمل الإدارية					
٧ - التأكد من الالتزام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة					
٨ - التأكد من إفصاح الشركة عن سياساتها الاجتماعية والبيئية					
٩ - فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل بالمنظمة					
١٠ - مناقشة تقرير مراقب الحسابات وتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن تلك المناقشة					
١١ - مناقشة وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي					
١٢ - فهم واستيعاب المخاطر التي تواجه المنظمة					
١٣ - الرقابة على استخدام القيمة العادلة لمواجهة الفساد والافتراضات الإدارية خصوصا ما يتعلق بالتقديرات المحاسبية					
١٤ - فهم طبيعة الضغوط التي وضعتها الأزمة المالية العالمية على الالتزام ببرامج الحماية من الغش					
١٥ - التأكد من وجود إستراتيجية للمنظمة فيما يتعلق بإدارة وتقييم المخاطر					
١٦ - تقدير مخاطر الاحتيال على كل المستويات الإدارية المختلفة					
١٧ - دراسة وتقييم كيفية مواجهة المنظمة للمخاطر					
١٨ - فحص ومناقشة أنشطة وتقارير المراجعة الداخلية					

العنصر	غير مهم (١)	قليل الأهمية (٢)	متوسط الأهمية (٣)	هام (٤)	هام جدا (٥)
١٩ - فحص ومناقشة خطط المراجعة الداخلية والموافقة عليها					
٢٠ - تقييم جودة أداء المراجعة الداخلية					
٢١ - المشاركة في تعيين وتحديد أتعاب ومرتبآت أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ورئيسهم					
٢٢ - التأكد من قيام المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر					
٢٣ - التأكد من تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجع					
٢٤ - ترشيح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقا للكفاءة والخبرة الملائمة					
٢٥ - مساعدة المراجع الخارجي على أداء مهامه والحفاظ على استقلاله					
٢٦ - التنسيق ما بين المراجع الخارجي والأطراف داخل المنظمة والتدخل في حالة وجود أي خلافات					
٢٧ - الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي					
٢٨ - مناقشة تقرير المراجع الخارجي معه					

خامساً - حدد مدى تأثير السمات التالية للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العنصر	غير مهم (١)	قليل الأهمية (٢)	متوسط الأهمية (٣)	هام (٤)	هام جدا (٥)
١ - كل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين ولا تربطهم بالمنظمة أي علاقات أو مصالح					
٢ - تمتع بعض أعضاء لجنة المراجعة بخبرات مالية ومحاسبية					
٣ - تتكون لجنة المراجعة من ثلاثة أعضاء على الأقل					
٤ - يتم اجتماع اللجنة أربع مرات على الأقل سنوياً					

شاكر لسيادتكم على حسن تعاونكم

الباحث

ABSTRACT

THE ROLE OF AUDIT COMMITTEES IN CEASING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES IN COMPANIES LISTED IN THE EGYPTIAN STOCK EXCHANGE

YASSER M. SAMRA

Damietta University

This study aims to assess the role of audit committees in ceasing creative accounting practices in companies listed in the Egyptian Stock Exchange. It identifies the most important determinants of the performance of the audit committee and their relationship with creative accounting practices. The study employs questionnaires which were distributed to three categories representing the study population (preparers of financial statements, external auditors and members of the audit committee), all of whom have relationships with companies listed in the Egyptian Stock Exchange. The study results indicate a significant relationship between the activities of the Audit Committee and the determinants of quality performance on the hand and the creative accounting practices on the other. The expansion of the terms of the audit committee activities and the focus on the determinants of performance have led to the ceasing of creative accounting practices.

ياسر محمد سمره (دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية عام ٢٠٠٥) أستاذ مشارك، ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة، عميد كلية التجارة، جامعة دمياط، جمهورية مصر العربية، له اهتمامات بحثية في مجالات المراجعة، والضرائب، والمحاسبة الحكومية.

مجلة فصلية أكاديمية

محكمة تعنى بنشر البحوث

والدراسات القانونية والشرعية

مجلة الحقوق



تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

رئيس التحرير

الدكتور/ فيصل عبدالله الكندري



صدر العدد الأول في
يناير ١٩٧٧

الاشتراكات

في الكويت	في الدول العربية	في الدول الأجنبية
٣ دنانير	٤ دنانير	١٥ دولاراً
١٥ ديناراً	١٥ ديناراً	٦٠ دولاراً
المؤسسات		



توجه جميع المراسلات إلى رئيس التحرير على العنوان الآتي:

مجلة الحقوق - جامعة الكويت ص.ب: ٦٤٩٨٥ الشويخ - ب 70460 الكويت

تلفون: ٢٤٨٣٥٧٨٩ - ٢٤٨٤٧٨١٤ فاكس: ٢٤٨٣١١٤٣

E.mail: jol@ku.edu.kw

عنوان المجلة في شبكة الإنترنت <http://www.pubcouncil.kuniv.edu.kw/jol>

ISSN 1029 - 6069