

إطار مقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة فى الحد من المحاسبة الإبداعية  
"دراسة ميدانية"

إعداد

أ . د / زين العابدين سعيد فارس	د. وفاء محمد عبد الصمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ	مدرس المحاسبة والمراجعة
قسم المحاسبة والمراجعة	قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة بورسعيد	كلية التجارة-جامعة بورسعيد

نجوى مجدى أبو الفتوح

باحثة دكتوراه

**A proposed structure for activating the role of the audit  
committee in reducing the creative accounting  
Field study**

**Submitted By**

**Prof. Dr.**

**Zain El- Abidine Said Fars**

**Emeritus Professor of  
Accounting & Auditing  
Faculty of Commerce  
Accounting & Auditing  
Department  
Port-Said University**

**Dr.**

**Wafaa Mohamed Abd El- Samad**

**Lecturer of  
Accounting & Auditing  
Faculty of Commerce  
Accounting & Auditing  
Department  
Port-Said University**

**Nagwa Magdy Abo El- Fetouh**

**PhD Researcher**

**2019**

## ملخص البحث

تأتى هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة لجان المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي محاولة الحد من الغش والتلاعب فى القوائم المالية وبتث الثقة فيها وذلك بعد سلسلة الأزمات لكبرى الشركات العالمية، مما أدى إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام لجان مراجعة فعالة لمنع الأزمات القادمة وبما يعزز ثقة المستثمرين فى التقارير المالية ، وذلك من خلال تقديم بيانات مالية خالية من الإحتيال .

وتوصلت الدراسة إلى أن وجود لجنة مراجعة فعالة يودى إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فهى اداة رقابية وشرافية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة ومن ثم تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تعدخظ اتصال رسمي بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين بما يكفل ضبط العلاقة بين كافة الأطراف ذات الصلة .

وسيتم تناول ذلك من خلال توضيح ماهية المحاسبة الإبداعية( الظهور وأسبابه، مفهومها ودوافع الإدارة من استخدامها)، لجان المراجعة وأهم عوامل تشكيلها، الشروط الأساسية لتكوين لجنة المراجعة ذات فعالية لتحد من آثار المحاسبة الإبداعية، لإستنباط مدخل التكوين المقترح فى محاولة لوضع إطار نظري متكامل يتضمن مجموعة من المقومات التى تدعم وتعزز فعالية لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وأخيراً القيام بدراسة ميدانية لإختبارأثرالإطار المقترح على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع تحديد أهم العناصر الأكثر تأثيراً وتفسيرأفي بيئة الأعمال المصرية.

الكلمات المفتاحية: الإبداع – المحاسبة الإبداعية – لجنة المراجعة – الفعالية.

## **Research Summary**

**This study comes to clarify the extent of the contribution of the audit committees in the reduction of creative accounting practices and thus trying to reduce fraud and manipulation of financial statements and to instill confidence in them after a series of crises for major international companies. This Leading to a good operational view of how to use effective audit committees to prevent future crises which will enhance the confidence of the in the financial reports.**

**The study found that the presence of an effective audit committee leads to reduce creative accounting practices .This is due to the fact that it is a supervisory and control tool that works alongside the management and performs a number of tasks, including reviewing the accounting policies applied and management's estimates to achieve the objectives of the company and thus limiting creative accounting practices. And they line official contact between Board of Directors, internal and external auditors to ensure that the relationship between all relevant parties is controlled.**

**This will be addressed by clarifying the nature of creative accounting (the appearance and its causes, its concept and the management's motives for using it), the audit committees and the most important factors of its formation. The basic conditions for forming the audit committee are effective in limiting the effects of creative accounting .To develop the proposed structure in an attempt to suggest an integrated theoretical framework includes some qualifications for supporting and enhancing the effectiveness of the audit Committee in reducing the creative accounting practices.**

**And finally, conducting a field study to test the impact of the proposed framework on the reduction of creative accounting practices, identifying the most important elements of the most influential and explanatory environment Egyptian Business.**

**Keywords: creativity - creative accounting - Audit Committee - Hits.**

## أولاً: مقدمة:

شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية، وظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما ترتب عليه إصدار معايير محاسبية تحتوى على العديد من التفاصيل والتفسيرات حتى يمكن المحاسبة عن هذه المعاملات، الأمر الذي أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولاً عاماً، مما يتيح للإدارة التلاعب ويمكنها من التقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة وهو ما يطلق عليه بممارسات المحاسبة الإبداعية .

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

ونتيجة لذلك زاد اهتمام الشركات بعملية المراجعة التي تُعدّ صمام أمان للقوائم المالية الصحيحة، مما دفع العديد من المنظمات والهيئات المهنية والبورصات المالية والدولية بالمطالبة بتشكيل لجان مراجعة كآلية إشرافية ورقابية لمراقبة سلوك الإدارة، بهدف تحقيق الضبط والتأكد من سلامة الإجراءات، و المساهمة في الحد من تلك ممارسات، وإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين .  
(Welker R.G, 2004,pp.157-192).

## ثانياً: مشكلة البحث:

يمكن تحديد مشكلة البحث في محاولة دراسة الدور الوقائي للجان المراجعة كأحد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من الممارسات الإبداعية، من خلال اقتراح إطار يتضمن مجموعة من المقومات التي يمكن من خلالها تدعيم وتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع إجراء دراسة ميدانية لإختبار آثار مقترحات هذا التفعيل و تحديد أهم العوامل التي تساعد على تحقيق أهدافها المختلفة والتي منها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال صياغة السؤال الجوهري التالي :

هل يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور لجنة المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

## ثالثاً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهمية من خلال الآتي :

١- الأهمية العلمية للبحث :

تتمثل في المساهمة لمواكبة الإتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي لتفعيل أداء لجان المراجعة كأحد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات لما لها من أثر في الحد من المحاسبة الإبداعية .

الأهمية العملية للبحث :

تتمثل في خطورة النتائج المترتبة على التلاعب المحاسبي في البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية، والرغبة في التصدي لها وخفض الآثار السلبية الناجمة عنها إلى أقل قدر

ممكن على مستوى المنشأة بصفة خاصة ، وعلى مستوى الإقتصاد القومى والدولى بصفة عامة ، فضلاً عن محاولة اقتراح إطار نظري للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية يتضمن مجموعة من المقومات التي تفعل دور لجنة المراجعة في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية ، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين وترشيد القرارات الإستثمارية.

#### رابعاً: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته فإن هدفه يتمثل فيما يلي:

١ - إجراءدراسة إستكشافية للفكر المحاسبى في مجال المحاسبة الإبداعية (مفهومها، أشكالها، أسبابها ، دوافعها).

٢- التعرف على خصائص ومتطلبات التطوير لتفعيل أداء لجان المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

٣- إجراء دراسة إختبارية لآثار مقترحات تفعيل أداء لجان المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

#### خامساً: فروض البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه، فإن فروضة تتمثل في الأتى:

الفرض الرئيسى: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

• الفرض الفرعي الأول: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمهام لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

• الفرض الفرعي الثاني: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

• الفرض الفرعي الثالث: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

• الفرض الفرعي الرابع: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة وفاعلية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

• الفرض الفرعي الخامس: " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

#### سادساً: حدود ومجال البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وفروضة فلن تتعرض الباحثة إلى الأتى:

١ - الدراسة التفصيلية لأساليب المحاسبة المحاسبة الإبداعية ، وسيتم تناولها بما يخدم نطاق البحث.

٢ - استبعاد المؤسسات المالية وتشمل (البنوك، شركات التأمين، شركات الخدمات المالية )، وذلك لاختلاف طبيعة، وعمل تلك الشركات، بالإضافة إلى اختلاف المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تخضع لها.

## سابعاً: منهج البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه وفروضه وحدوده وكذلك الخطة المقترحة للبحث، فإن منهج البحث المستخدم هو المنهج العلمى المتكامل بشقيه (الإستنباطى والإستقرائى).

ومن ثم يعتمد هذا البحث على المزج بين المنهج الإستقرائى والمنهج الإستنباطى وذلك من خلال أسلوب الدراسة النظرية والدراسة الميدانية وذلك كما يلى:

### ١ - الدراسة النظرية:

تعتمد الباحثة على المنهج الإستقرائى بهدف إستقراء جوانب المشكلة محل البحث، وإستعراض وتحليل نتائج الدراسات السابقة معتمداً فى ذلك على المراجع والدوريات المهمة بموضوع البحث، حيث تقوم الباحثة بصياغة الإطار النظرى لتفعيل وتطوير دور لجان المراجعة وأثر ذلك على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### ٢ - الدراسة الميدانية:

تعتمد الباحثة فى إجراء هذه الدراسة على قائمة الإستقصاء التى تم توزيعها على عينة من (رؤساء وأعضاء الادارات المالية، أعضاء لجان المراجعة، المراجعين الخارجين) بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وذلك بهدف إختبار فروض البحث علمياً، فضلاً عن قيام الباحثة بإختبار الإطار المقترح لتفعيل دور لجان المراجعة للحد من الممارسات الإبداعية بشقية (النظري والتطبيقي).

### ثامناً: خطة البحث:

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته ومفاهيم عنوانه وفروضه وحدوده وكذلك منهج البحث المستخدم، وتحقيقاً لأهدافه تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث متكاملة على النحو التالى:

المبحث الأول: بعنوان المحاسبة الإبداعية – مدخل تعريفى .

ويتضمن هذا المبحث مفهوم (ماهية) ممارسات المحاسبة الإبداعية وأشكالها ، العوامل التى ساعدت على ظهورها ، ثم دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .

المبحث الثانى: بعنوان بناء إطار المقترح لتفعيل دور لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ويتناول هذا المبحث البناء الفكرى للإطار المقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة بعناصره من مفاهيم ومعايير وآليات وصلاحيات مقترحة، كما تناول مجالات مساهمة لجنة المراجعة للحد من الممارسات الإبداعية .

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لتطبيق الإطار المقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وخلال هذا المبحث تم إجراء دراسة ميدانية على الإطار المقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة ، وتحليل نتائج قائمة الإستقصاء التى تم توزيعها على بعض عينات الدراسة ذات الصلة الوثيقة بموضوع البحث وذلك بهدف اختبار فروض البحث علمياً لبيان جدواه ودرجة نفعيته فى الواقع العلمى.

## المبحث الأول

### المحاسبة الإبداعية – مدخل تعريفي

تعد المحاسبة الإبداعية إحدى المجالات الحديثة في المحاسبة ، إلا أن آراء الباحثين لها من خلال كونها وسيلة للتلاعب في المعلومات المالية يجعلها أكبر تحدٍ لمهنة المحاسبة ، وتصنف ضمن مجالات الإبداع المحاسبي إذا كانت ضمن الإطار النظامي لمهنة المحاسبة، من خلال إختيار المحاسب المبدع للطريقة الأفضل التي تتلائم مع طبيعة نشاط الشركة وظروفها المحيطة ومرونة اختيار الطريقة المحاسبية من بين عدة بدائل متاحة ، وإلا كانت خارج الإطار النظامي ، وهو شيء آخر يتمثل بالتلاعب والتزوير ويلزم التصدي لة.

وتأسيساً على ما تقدم؛ تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

أولاً: مفهوم (ماهية) المحاسبة الإبداعية وأشكالها:

تناول العديد من المختصين في علم المحاسبة والمراجعة دراسة ظاهرة المحاسبة الإبداعية ، وقدموا من خلال دراستهم وتحليلاتهم لها العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون. (طارق، ٢٠٠٥، ص٦٦) (دهمش وآخرون، ٢٠٠٥، ص٣) (Naser et al,1992,p.4 (Michael,2007,p681) (Breton G., et al, 2012,p98) ويمكن تلخيص أهم السمات المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
  - أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه .
- كما يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الباحثة بأنها " فن الإستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتجميل القوائم المالية لخدمة مصالح اطراف على حساب أطراف أخرى، إعتماًداً على المرونة التي تتيحها المبادئ والسياسات المحاسبية".

و بما أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإننا يمكن أن نميز بين الممارسات التالية: (حماد، ٢٠١١، ص ص ٤٥-٤٧)

- ١- المحاسبة المتعسفة: اختيار وتطبيق نشط ومتعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة وسواء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٢- إدارة لأرباح: مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب.
- ٣- تخفيف تقلبات الدخل: هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تغطية الدخل في خلال السنوات منخفضة الأداء.

٤- التقارير المالية الاحتياطية: وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم بها أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية .

٥- ممارسات محاسبية ابتداعية: وتشمل أي وكل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتياطية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل.

ثانياً: العوامل التي ساعدت على ظهورها :- (Sen & Inanga,2006,PP.5  
15&Revsine,2002,pp.137-145)

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر، وتعدد المصالح -رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية.

كما أن حرية الإختيار من بين الطرق والبدائل المحاسبية المتاحة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، بالإضافة إلى الثغرات الموجودة في اساليب المراجعة الخارجية، كلها ساهمت في إنتشار المحاسبة الإبداعية .

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل اتاحت للمديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم منافع خاصة أو للشركة أو كليهما معاً.

ثالثاً :دوافع استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية:

تكون أغلب دوافع أساليب المحاسبة الإبداعية متعلقة بمصلحة الشركة ، وأهمها: ( طارق حماد ،٢٠١١ص٣٩ ) ( Mulford w.,et al,2002,pp.2-8 )

١- التأثير الايجابي على سمعة الشركة :فبعض الشركات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق تحسن في القيمة المالية المتعلقة بأداءها بشكل طبيعي مما يؤثر سلبياً على صورتها أمام مساهميها،فتتدخل إدارة الشركة من خلال استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية بهدف التأثير إيجابياً على سمعتها .

٢- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة تسعى إدارتها إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، ويشترط قبل الموافقة على منح هذا التمويل أن يكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سدادة يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه ويتم ذلك من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر على اتخاذ القرار الانتماني.

٣- تحقيق وفورات ضريبية :تسعى بعض الشركات التي تدار من قبل الملاك إلى سداد ضرائب أقل من خلال أنتهاج إستراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وفي سبيل ذلك تقوم باختيار الأساليب أو السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذا الهدف.

٤- لغايات التصنيف المهني :تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

٥-تحسين الأداء المالي لتحقيق مكاسب شخصية: حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

٦-تجنب التكلفة السياسية :تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة.

٧- محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة :تقوم بعض الإدارات الحديثة بمحاولة تشوية صورة الإدارة القديمة وذلك بإظهار الوضع المالي الحالي أفضل عما كان في ظل الإدارة القديمة .

وبالرغم من أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية سيحقق تلك المنافع ، إلا أنه في الأجل الطويل سوف يضر بأداء الشركة ، وسيخلق نوع من الصراعات بين الإدارة والملاك ، كما سيؤدي إلى انهيار المركز المالي للشركة وتعرضها للتعثر المالي ، نتيجة إجراء توزيعات نقدية على المساهمين عن أرباح وهمية مما يؤدي إلى تآكل رأس المال الشركة ، الأمر الذي يتطلب ضرورة اكتشاف تلك الأساليب والعمل على الحد منها .

## المبحث الثاني

### بناء الإطار المقترح لتفعيل لجنة المراجعة للحد من الممارسات الإبداعية

تعتبر لجنة المراجعة من المفاهيم الحديثة التي حظيت من حيث أهميتها وتشكيلها وتحديد مسؤولياتها وواجباتها باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية، والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة منها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، واللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية، والهيئة العامة لسوق المال الأمريكية، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وأمريكا. (مجدى محمد سامى، ٢٠٠٩، ص ١٩)

الأمر الذي يستلزم ضرورة الوقوف على بواعث نشأة لجان المراجعة ،المعايير الواجب توافرها في تشكيل أعضائها مع تحديد المسؤوليات المناطة بهم للقيام بواجباتهم والتي تمثل مكونات هيكل الإطار المقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة ،إلى جانب علاقته بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وهو ما سيتم تناوله في هذا المبحث من خلال النقاط التالية :

#### أولاً : نشأة لجان المراجعة :

أصدرت كل من هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك أول تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية عام ١٩٧٧ من الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة نيويورك بتأسيس لجان مراجعة ليكون شرطاً لإدراجها في البورصة لعام ١٩٧٨، كما طالب تقرير لجنة TREADWAY في عام ١٩٨٧ بضرورة إلزام الشركات الأمريكية العامة بتشكيلها .(سامح رياض ،٢٠١١، ص ٥١)

وأوصت عدة جهات في إنجلترا منها بنك إنجلترا عام ١٩٨٧ ، ولجنة كادبوري بالمملكة المتحدة في نهاية عام ١٩٩٢ بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة لندن خلال سنتين وتحديد مهامها(سوسن محمد ،٢٠٠٧، ص ١١٧) ، وفي عام ١٩٩٩ تم تشكيل لجنة تعرف بلجنة بلو ريبون لوضع القواعد والأسس لتطوير مهام ومسؤوليات لجنة المراجعة ، ومن خلالها تم وضع القواعد الرئيسية لتفعيل كفاءة لجان المراجعة في الشركات ،

وفي عام ٢٠٠٢ صدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى ساربانز أوكسل (SOX) والذي قضى بضرورة تشكيل لجان مراجعة في كل شركة عامة.

وفي مصر صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال المصري والخاص بقواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية رقم (٣٠) في ٢٠٠٢/٦/١٨ والذي بموجبه أصبح وجود لجنة المراجعة شىء ملزم للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة ، حيث نص القرار في المادة رقم (٧) على ضرورة أن يكون لكل شركة مقيدة بالبورصة لجنة مراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة ولا يقل أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال أعمال الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبنسبة أحدهم ، وإذا لم يتوافر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوى الخبرة وتقوم اللجنة بأعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة ، وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة مباشرة تقريراً شهرياً عن أعمالها يتضمن مقترحاتها وتوصياتها. ( قرار الهيئة العامة لسوق المال المصري ، عام ٢٠٠٢ ) .

كما صدرت العديد من التشريعات والقوانين التي ألزمت جميع شركات المساهمة المصرية بتشكيل لجان للمراجعة بها بحيث تتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل من مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين وأن يكون من ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، كما صدر دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية في أكتوبر ٢٠٠٥ م، والذي حدد مفهوم وخصائص لجان المراجعة وأكد على ضرورة التزام شركات المساهمة بتكوين لجان مراجعة بها.

ثانياً : مفهوم لجنة المراجعة :

بالرغم من الإهتمام البالغ الذى حظيت به لجنة المراجعة من قبل الهيئات العلمية الدولية المتخصصة والباحثين ، إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف واضح ومحدد للجنة المراجعة نظراً لأن تكوينها وشروط اختيار أعضائها وطبيعة مهامها قد تختلف من شركة لأخرى حسب رؤية تلك الشركة لجدوى وجود لجنة المراجعة ، وباستقراء الباحثون لمجموعة من الدراسات السابقة مثل (الرحيلي، ٢٠٠٨، ص١٩٣)، (احمد حامد محمود، ٢٠١٣، ص٥٤٢) ، (Arnes et al,2011,p.84) تبين أن جميع التعريفات إتفقت على أن لجنة المراجعة يمكن تعريفها في خلال أربع خصائص أساسية ، ألا وهي :

- لجنة فرعية منبثقة من مجلس إدارة الشركة .
- تقتصر عضوية اللجنة الأعضاء غير التنفيذيين فقط.
- يتراوح عدد أعضائها ما بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء .
- تتمثل مسنولياتها في مراجعة التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ، كذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة .

ولقد حدد دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات في مصر مفهوم وخصائص لجنة المراجعة بأنها "لجنة تتشكل من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويجب ألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويجب أن تجتمع اللجنة دورياً لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر، كما يجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها على أداء عملها بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضرورياً .(مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٥)

ويتمثل الهدف الرئيسي من تكوين لجنة المراجعة في الحد من الإتصال المباشر بين المراجع والإدارة التنفيذية بالشركة التي تقوم بإعداد القوائم المالية محل المراجعة للحد من تكوين أى علاقات شخصية بين المراجع والإدارة التنفيذية ، وبالتالي إضعاف قدرة الإدارة التنفيذية على ممارسة الضغوط على المراجع مما يدعم استقلاليته .

ثالثاً: الإطار المقترح لتفعيل دور لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية :

حتى تتمكن لجنة المراجعة من تحقيق الدور المنوط بها ، وإنجاز كافة اعمالها بكفاءة وفاعلية فيجب أن تتوفر لها مجموعة من المعايير والمتغيرات التي تتكامل معاً وبالشكل الذى يودى إلى تعظيم المنفعة المتوقعة منها ، الأمر الذى ينعكس إيجابياً على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتعد تلك المعايير الركيزة الأساسية في البناء المنطقى الشامل للصياغة التفصيلية للإطار المقترح ، ولعل أهم هذه المعايير ما يلى ( Rezaee ,2004, p.134 ) ( جريجوري ، ليليين ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٠٨-٢١٢ ) :

١- حجم واستقلال أعضاء لجنة المراجعة : يجب أن تقتصر عضوية لجنة المراجعة على الأعضاء المستقلين أولاً ، وفي حالة عدم توافر العدد الكافى يجوز أن تضم اللجنة أعضاء غير تنفيذيين ، وقد أشار (دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ٢٠١١ ، ص ٢٠ ) إلى أنه تشكل لجنة المراجعة من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين ومستقلين أو من خارج الشركة .

٢- توافر الخبرة لأعضاء لجنة المراجعة : لا يعتبر توافر الإستقلال في عضو لجنة المراجعة ضماناً كافياً ، إذ لابد من توافر الخبرة اللازمة في الشؤون المالية والمحاسبية لأحدهم على الأقل وذلك نظراً لطبيعة مهام اللجنة ، بالإضافة إلى توافر الخبرة بمجال وطبيعة عمل الشركة .

٣- فترة العضوية لأعضاء لجنة المراجعة : لابد أن تكون فترة عضوية لجنة المراجعة فترة متوسطة من سنتين إلى ثلاث سنوات ، وذلك حتى لا تكون فترة قصيرة جداً ، مما يودى إلى عدم مقدرة أعضاء اللجنة على التعرف على هيكل الرقابة الداخلية للشركة ، مع عدم القدرة على الإلمام بطبيعة أعمال الشركة ، كما يجب ألا تكون فترة طويلة جداً ، مما قد يسمح بوجود علاقات شخصية وصدقات بين أعضاء اللجنة والمديرين داخل الشركة مما يؤثر سلباً على استقلالها .

٤- عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة : لابد من وضع ضوابط عامة في الشركة لتنظيم عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة وذلك وفقاً لعبء عمل لجنة المراجعة ، وقد حدد ( دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ٢٠١١ ، ص ٢١ ) أنه يجب أن تجتمع اللجنة دورياً وفقاً لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة أشهر .

٥- الخبرات المتراكمة : ينبغي الاهتمام بالخبرات المتراكمة لدى أعضاء اللجنة ممن يتوافر لديهم واعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية ( الفهم الجيد لمخاطر العمل والعمليات ، والقوانين ، وضوابط الرقابة والقيادة الإدارية ، ومواصلتهم لتلك الخبرات من خلال التدريب والتعليم المستمر) .

بالإضافة إلى ماسبق ذكره، فإن تشكيل لجنة مراجعة فعالة يتضمن ما يلى (مركز المديرين المصرى ، ٢٠٠٨ ، ص ٨-١١) :

١- يجب على يكون للجنة المراجعة برنامج عمل مكتوب يقره جميع أعضاء مجلس الإدارة ، يحدد نطاق مسؤولياتها واختصاصاتها. ويجب الإفصاح عن هذه الإختصاصات للمساهمين وتعد اللجنة تقريراً دورياً عن إنجازاتها ويتم رفع هذا التقرير لمجلس إدارة الشركة .

٢- يجب عقد اجتماعات مع المراجعين الخارجيين بصفة دورية لمناقشة مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة ، بما فى ذل البدائل المحاسبية والخيارات التى قامت بها الإدارة ، ويجب عقد جلسات تنفيذية معهم مرتين سنوياً على الأقل لمناقشة نطلق واستراتيجية وخطة عملهم ، ومناقشة ملاحظاتهم وتقاريرهم المالية عن العام .

٣- يجب إعداد جدول الأعمال سنوي للجنة المراجعة بناء على خطة عمل مفصلة ، والتي تنبثق بدورها من الإختصاصات الموكلة اليها .

٤- يجب إعداد محضر إجتماع سنوى ويتم توزيعه على أعضاءاللجنة وبعد موافقة أعضاء اللجنة عليه يتم رفعه إلى كافة أعضاء مجلس الإدارة .

٥- يجب مكافأة لجنة المراجعة ، وأن تتم عملية التقييم رسمياً وبصفة دورية إلا أنه يمكن إجراء تقييمات إضافية حسب الحاجة خلال العام وهذه التقييمات كالتالى :

تقييم فعالية أداء اللجنة ، تقييم أعضاء اللجنة ، وتقييم رئيس اللجنة ، وللجنة المراجعة أن تقوم بتقييم فعاليتها ومدى كفاية مهام اختصاصاتها وخطط عملها ومدى مناقشتها وإتصالاتها عن طريق :

- مقارنة أنشطة اللجنة بالممارسات الزائدة .
- مقارنة أنشطة اللجنة بما تنص عليه الإختصاصات المنوط إليهم وبأية أهداف أخرى وضعها مجلس الإدارة ضمن أهداف اللجنة .

• التشاور مع المراجعين الخارجيين حول أساليب تطوير وتحسين أداء لجنة المراجعة .  
كما تضيف دراسة (أنيس ، ٢٠١٤ ، ص ٤٧٢) أنه يتعين على لجنة المراجعة إعداد تقرير سنوى أو دورى يتم تقديمه إلى المساهمين، بحيث يشتمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وأن القوائم المالية لا تحتوى على أى تحريف جوهرى أو معلومات مضللة ، ومناقشة تقرير المراجع الخارجى .

ويمكن القول بأن الحرص على توفير تلك المقومات لرفع درجة كفاءة وفاعلية دور لجان المراجعة ، من شأنه أن يساهم بإيجابية فى تعظيم قيمة ما تؤديه لجان المراجعة من مهام ومسؤوليات والتي تتمثل فى : ( دليل حوكمة الشركات المصري ، ٢٠١٦ ، ص ٢٣-٢٤ )

١-دراسة نظام الرقابة الداخلية بالشركة ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه.  
٢-دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.

٣-دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.  
٤-التوصية لمجلس الإدارة بتعيين مراقب حسابات أو أكثر للشركة وكذلك مؤهلاتهم وكفاءتهم واستقلاليتهم، ويكون قرار تعيينهم وتحديد أتعابهم من اختصاص الجمعية العامة العادية للشركة.

٥-الإطلاع على خطة المراجعة لمراقب الحسابات والإدلاء بملاحظاتها عليها.  
٦-دراسة ملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات على القوائم المالية والأخرى الواردة فى خطاب الإدارة الوارد من مراقب الحسابات ومتابعة ما تم بشأنها.

٧-مناقشة واعتماد الخطة السنوية لإدارة المراجعة الداخلية ومتابعة كفاءتها والتأكد من شموليتها لجميع إدارات وأنشطة الشركة.

٨-الإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وتحديد أوجه وأسباب القصور فى الشركة ومتابعة الإجراءات التصحيحية لها.

٩-دراسة وتقييم نظام الإنذار المبكر بالشركة، واقتراح ما يلزم لتحسينه وتطبيقه بفاعلية، دراسة وتقييم نظم تأمين والمعلومات والبيانات وكيفية حمايتها من أي اختراقات.

١٠-دراسة الملاحظات أو المخالفات الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة ما تم بشأنها .

١١- دعوة مراقب حسابات الشركة أو رئيس إدارة المراجعة الداخلية أو من تراه من داخل أو خارج الشركة لحضور اجتماعاتها كلما دعت الحاجة.

١٢- تنفيذ ومتابعة أية أعمال أخرى يكلفها بها مجلس الإدارة .  
وترى الباحثة ، بأنة حتى تتمكن اللجنة من تحقيق مهامها بأقصى فاعلية ممكنة فيجب أن تقوم بخلق حوار مستمر وصريح مع كل من الإدارة التنفيذية والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي والعمل على حل ما ينشأ بينهم من خلافات ، باعتبارها حلقة وصل بين كافة الأطراف ذوى العلاقة مع المنشأة ، فعملية الاتصال ركن أساسي لنجاح العملية الرقابية بما تحتوية من حرية تدفق للمعلومات، وبما يعزز الحصول على بيانات دقيقة وإضفاء مزيد من الثقة والمصداقية فى البيانات والمعلومات المقدمة للأطراف المستفيدة ، فالالتزام بتشكيل لجنة مراجعة يمكن أن يسهم فى الحد من إستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية.

وبعدأن تناولت الباحثة معايير فعالية لجنة المراجعة بالإضافة إلى دورها كأحد أهم آليات حوكمة الشركات باعتبارها جزء مهماً من عملية الإشراف والرقابة فضلاً عن دورها الحقيقي فى المساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة فى مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين ، والعمل على الاحتفاظ بثقة المستثمر فى البيانات المالية التي يفصح عنها، لزم الأمر الإشارة إلى دور لجنة المراجعة الفعالة فى الحد من الممارسات الإبداعية ، ويتضح ذلك الدور جلياً من خلال المجالات التالية: (مركز المديرين المصري ٢٠٠٨، ص٧-١٨)

١- الإشراف على القوائم المالية : القيام بفحص كافة القوائم المالية السنوية أو المرحلية، مراقبة الوضع المالى للشركة والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم، تقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المطبقة ، ومدى كفاية وسلامة الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة .

٢- المراجعة الداخلية وعمليات الرقابة الداخلية : دراسة وتقييم كفاءة وملاءمة نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ومسؤولياتهم والكوادر العاملة فيها ورفع تقرير لمجلس الإدارة بشأنها ، وفحص خطط وبرامج العمل السنوي للمراجعة الداخلية وتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها ، فضلاً عن دعم استقلالية وظيفية المراجعة الداخلية .

٣- فى مجال إدارة المخاطر : تحديد مدى قابلية الشركة للتعرض للمخاطر مع التعرف على المجالات الحالية للمخاطر المالية التي تواجهه الشركة وكيفية التعامل معها ومواجهة ادارة الشركة لتلك المخاطر.

٤- ترشيح المراجع الخارجى ومتابعة أدنة : القيام بترشيحه لمجلس الإدارة للتعيين مع تقييم عمله، ورفع تقرير لمجلس الإدارة والجمعية العمومية بشأن ذلك والتوصية بتجديد التعامل معه أو إنهائه وابداء الرأي فى إمكانية ( وترشيح مراجع بديل عنه ، ومدى ملاءمة أجوره لحجم العمل المكلف به )، حل المشاكل والخلافات التي قد تواجه المراجع الخارجى مع الإدارة أو المراجع الداخلى ، والسعي للاستفادة من خبرة المراجع الخارجى فى أداء اعمالها ومناقشة ملاحظاته وتوصياته الواردة فى خطابه المعد للإدارة أو تقريره المعد عن القوائم المالية للشركة ، مع ضرورة قيام اللجنة بالاتصال والتعاون الدائم معة .

مما سبق ، يتضح من الإطار المقترح أن لجنة المراجعة الفعالة تساعد مجلس الإدارة فى القيام بمهامه الإشرافية وذلك من خلال مراجعة العمليات المتعلقة بإعداد التقارير والقوائم المالية ، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية ومراجعة أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالشركة ، والتأكد من إستقلال المراجع الخارجى ، وبالتالي تساهم لجنة المراجعة الفعالة فى تدعيم جودة

وشفافية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المنشأة وإدارتها وهذا كله يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .  
ويمكن اقتراح مكونات الإطار العام لتفعيل لجنة المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، في مجموعة من المعايير تتضمن الإستقلال التام والتأهيل العلمي والخبرة ودورية الإجتماعات واعداد تقارير عن نتائج أعمالها ، مع توافر آلياتها من خلال خطة متكاملة لتنفيذ المهام بكفاءة وفاعلية ،فضلا عن إتاحة صلاحيات الحصول على المعلومات والمناقشة والحوار مع كافة الأطراف.

### المبحث الثالث الدراسة الميدانية

تعد الدراسة الميدانية محاولة لدعم الجانب النظري على إمكانية تفعيل دور لجنة المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تصميم قائمة إستقصاء تشتمل على مجموعة من الأسئلة تغطي كافة البيانات المطلوبة والموجه لمجتمع الدراسة المتمثل في(رؤساء وأعضاء الادارت المالية ،أعضاء لجان المراجعة ،المراجعين الخارجين) بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية ، للتحقق من مدى صحة فروض الدراسة من عدمة ، فضلاً عن تحديد أهم العوامل المؤثرة بالإطار المقترح على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .  
أساليب التحليل الإحصائي للبيانات ونتائجه :

اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على التحليل الاحصائي باستخدام البرنامج الاحصائي version 22 SPSS (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية)  
كما تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

- ١- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس الإتساق الداخلى للمستقصي منهم حول متغيرات الدراسة ، وهو أسلوب يهتم بمدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق .
  - ٢-معامل الارتباط :لتحديد قوة واتجاه العلاقة .
  - ٣- تحليل الانحدار المتدرج: من أجل اختبار معنوية العلاقة بين عدد من المتغيرات المستقلة ومتغير تابع واحد ، مع إستبعاد المتغيرات الأقل أهمية وتأثير في التحليل .
- وقد تبين باستخدام معامل الثبات الفاكرونباخ لقياس ثبات المحتوى لمحاو الدراسة أن قيم معاملى الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة ، وتراوحت قيمة معامل الثبات لمحاو الدراسة (لجان المراجعة ) و(الحد من الممارسات الإبداعية )بين (0,735،0,824) ، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الإعتماد عليها فى تعميم النتائج على مجتمع الدراسة ،حيث تجاوزت القيمة الحد الأدنى المطلوب وهو (0,60) ، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (١)

المحاور	البيان	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتى
الأول	لجان المراجعة	0.824	0.908
الثاني	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.753	0.868

معامل الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات الدراسة باستخدام معامل الفاكرونباخ

## اختبار فروض الدراسة :

- الفرض الرئيسي: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية". وللتحقق من مدى صحة من عدمه سيتم اختبار الفروض الفرعية التالية باستخدام معاملات ارتباط بيرسون، الإنحدار المتدرج كما يلي :
- الفرض الفرعي الأول: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمهام لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

الحد من الممارسات الإبداعية	مهام لجان المراجعة
.691**	نقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية .
.572**	نقوم لجنة المراجعة بدراسة الملاحظات والمخالفات الواردة بتقرير المراجع الخارجي ومناقشتها معه وإبلاغ مجلس الإدارة بها .
.509**	لتأكد من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية
.707**	تشارك لجنة المراجعة في ترشيح وتعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقاً للكفاءة والخبرة
.667**	لتأكد من قيام إدارة المراجعة الداخلية بمتابعة ورقابة المخاطر
.548**	تقدم لجنة المراجعة التوصيات الخاصة بتعيين رئيس قسم المراجعة الداخلية

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

### جدول رقم (٢)

يعرض جدول (٢) معاملات ارتباط لبيرسون بين مهام لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح من الجدول وجود ارتباط طردي قوى بين (تشارك لجنة المراجعة في ترشيح المراجع الخارجي وتحديد أتعابه والتوصية بعزله) ومتوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.707) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (تتأكد لجنة المراجعة من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة) ومتوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.509) مما يدل على وجود ارتباط طردي متوسط ومعنوي عند مستوى معنوية 1%.

وتم اختبار معنوية تقديرات نموذج الانحدار المتدرج ككل لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية) على المتغيرات المستقلة (مهام لجان المراجعة)، من خلال قيمة F وكانت (73.351)، وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 1%، أي أن النموذج معنوي عند مستوى معنوية 1%، كما تم اختبار معنوية كل متغير على حدة من خلال قيم t وقيم (sig.)، عند مستوى معنوية 1%، وأتضح معنوية معاملات الإنحدار والحد الثابت، وكانت أهم عناصر مهام لجان المراجعة الأكثر تأثيراً وتفسيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

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

- فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية.
- وتفسر %54.8 من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية).
- مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الأول وصحة الفرض البديل:
- " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمهام لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "
- الفرض الفرعي الثاني:
- " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية	استقلالية لجان المراجعة
.748**	تشكيل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين
.705**	اختيار وانتخاب أعضاء لجنة المراجعة بواسطة المساهمين وبمساعدة أعضاء مجلس الإدارة
.711**	عضء لجنة المراجعة لا تربطهم بالمنظمة أي علاقات أو مصالح
.699**	تحديد المقابل المادى لأعضاء اللجنة بقرار من الجمعية العمومية
.677**	تتمتع لجنة المراجعة بالحرية الكاملة في التعبير عن آرائهم وتوصياتهم بحيادية .
.757**	جميع أعضاء لجنة المراجعة ليسوا من حملة الأسهم الذين لديهم لسيطرة والقدرة على إدارة الشركة بشكل مباشر

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

### جدول رقم (٣)

يعرض جدول رقم (٣) معاملات ارتباط لبيرسون بين استقلالية لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، ويتضح وجود ارتباط طردي قوى بين (جميع أعضاء لجنة المراجعة ليسوا من حملة الأسهم الذين لديهم السيطرة والقدرة على إدارة الشركة بشكل مباشر) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.757) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (تتمتع لجنة المراجعة بالحرية الكاملة في التعبير عن آرائهم وتوصياتهم بحيادية) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات محاسبية الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.677) مما يدل على وجود ارتباط طردي قوى ومعنوي عند مستوى معنوية 1%.

كما تم اختبار معنوية تقديرات نموذج الانحدار المتدرج ككل لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية) على المتغيرات المستقلة (استقلالية لجان المراجعة)، من خلال قيمة F وكانت (105.001)، وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 1%، أي أن النموذج معنوي عند مستوى معنوية 1%، كما تم اختبار معنوية كل متغير على حدة من خلال قيم t وقيم (sig.)، عند مستوى معنوية 1%، ومعنوية الحد الثابت عند مستوى معنوية 5% حيث ان قيمة (Sig.= 0.011) مما يدل على معنوية

معاملات الانحدار، و كانت أهم عناصر استقلالية لجان المراجعة الأكثر تأثيراً وتفسيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- جميع أعضاء لجنة المراجعة ليسوا من حملة الأسهم الذين لديهم السيطرة والقدرة على إدارة الشركة بشكل مباشر.
- تشكيل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين.
- تحديد المقابل المادي لأعضاء اللجنة بقرار من الجمعية العمومية.

وتفسر %72.4 من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).  
 مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثاني وصحة الفرض البديل:

" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية"  
 الفرض الفرعي الثالث :

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة
.786**	تهتم لجنة المراجعة بزيادة كفاءة الأداء بالشركة
.827**	تركز لجنة المراجعة على اختيار السياسات المحاسبية التي تتلائم مع ظروف الشركة .
.836**	تقوم لجنة المراجعة بمساعدة الإدارة في الرقابة على لسياسات المحاسبية في الشركة .
.812**	تساهم لجنة المراجعة في ضبط جودة المراجعة الداخلية بالشركة
.783**	تقوم اللجنة بمتابعة أداء المراجع الخارجي والتحقق من التزامه بالمعايير المهنية.
.698**	تركز اللجنة على الفحص الدوري للتقارير المالية و التحقق من توافر الإيضاحات المتممة لها.

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

#### جدول رقم (٤)

يعرض جدول رقم (٤) معاملات ارتباط لبيرسون بين الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح وجود ارتباط طردي قوى بين (تقوم لجنة المراجعة بمساعدة الإدارة في الرقابة على السياسات المحاسبية في الشركة) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.836) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (تركز اللجنة على الفحص الدوري للتقارير المالية و التحقق من توافر الإيضاحات المتممة لها) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.698) مما يدل على وجود ارتباط طردي قوى ومعنوي عند مستوى معنوية 1%.

كما تم اختبار معنوية تقديرات نموذج الانحدار المتدرج ككل لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية) على المتغيرات المستقلة (الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة)، من خلال قيمة F وكانت (165.987) ، وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 1%، أي أن النموذج معنوي عند مستوى معنوية 1%، كما تبين معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال قيم t وقيم (sig.) ، عند مستوى معنوية 1%، وكانت أهم عناصر الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة الأكثر تفسيراً وتأثيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- تقوم لجنة المراجعة بمساعدة الإدارة في الرقابة على السياسات المحاسبية في الشركة.
- تقوم اللجنة بمتابعة أداء المراجع الخارجي والتحقق من التزامه بالمعايير المهنية.
- تركز لجنة المراجعة على اختيار السياسات المحاسبية التي تتلائم مع ظروف الشركة.
- تهتم لجنة المراجعة بزيادة كفاءة الأداء بالشركة.

وتفسر 84.8% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث وصحة الفرض البديل:

" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي الرابع:

" لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة وفاعلية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	كفاءة وفاعلية لجان المراجعة
.576**	تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلال المراجع الخارجي .
.601**	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن المراجع الخارجي مسنول أمام لجنة المراجعة، ويقتصر عمله على خدمات المراجعة للشركة .
.758**	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من تبعية المراجع الداخلي لها .
.661**	تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الخارجي والأطراف الداخلية بالمنظمة والتدخل في حالة وجود خلافات .
.729**	تقوم لجنة المراجعة بعقد أربع اجتماعات سنويا كحد أدنى .
.623**	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من إتاحة معلومات كاملة يمكن الاعتماد عليها.

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

#### جدول رقم (٥)

يعرض جدول رقم (٥) معاملات ارتباط لبيرسون بين كفاءة وفاعلية لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح وجود ارتباط طردي قوى بين (تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من تبعية المراجع الداخلي لها) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.758) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلال المراجع الخارجي) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.576) مما يدل على وجود ارتباط طردي متوسط ومعنوي عند مستوى معنوية 1%.

كما تم اختبار معنوية تقديرات نموذج الانحدار المتدرج ككل لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية) على المتغيرات المستقلة (كفاءة وفاعلية لجان المراجعة)، من خلال قيمة F وكانت (86.711)، وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 1%، أي أن النموذج معنوي عند مستوى معنوية 1%، كما تبين معنوية معامل الانحدار الخاص بالمتغير (x1.4.3) "تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من تبعية المراجع الداخلي لها" والحد الثابت من خلال قيم t وقيم (sig.)، عند مستوى معنوية 1%، ومعنوية معامل الانحدار الخاص بالمتغير (x1.4.1) "تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلال المراجع الخارجي" عند مستوى معنوية 5% حيث ان قيمة (Sig= 0.041) أقل من مستوى معنوية 5%، وكانت أهم عناصر كفاءة وفاعلية لجان المراجعة الأكثر تأثيراً وتفسيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من تبعية المراجع الداخلي لها.
- تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلال المراجع الخارجي.

وتفسر 58.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الرابع وصحة الفرض البديل:  
 " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة وفاعلية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الفرض الفرعي الخامس:  
 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	تقرير لجنة المراجعة
.758**	تم عرض تقرير لجنة المراجعة ضمن التقارير المالية المفصح عنها
.546**	يشير في تقرير لجنة المراجعة عن أداء المراجعين الداخليين والخارجيين.
.683**	يشتمل تقرير لجنة المراجعة على التقارير المتعلقة بأعمال لفحص التي تم تنفيذها.
.844**	يهتم تقرير لجنة المراجعة بالموضوعات ذات الاهتمام بمجلس لإدارة والمتعلقة بالقوائم المالية والمحاسبية والمراجعة
.864**	يهتم تقرير لجنة المراجعة بنتائج اتصالات اللجنة مع مجلس لإدارة
.888**	يهتم تقرير لجنة المراجعة بمدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها.

\*\* معاملات معنوية عند مستوى معنوية 1%

جدول رقم (٦)

يعرض جدول رقم (٦) معاملات ارتباط بيرسون بين تقرير لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح وجود ارتباط طردي قوى بين (يهتم تقرير لجنة المراجعة بمدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.888) ومعنوي عند مستوى معنوية 1%، وكانت أقل قيمة لمعامل الارتباط بين العنصر (يشير في تقرير لجنة المراجعة عن أداء المراجعين الداخليين والخارجيين) ومتوسط الآراء حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.546) مما يدل على وجود ارتباط طردي متوسط ومعنوي عند مستوى معنوية 1%.

كما تم اختبار معنوية تقديرات نموذج الانحدار المتدرج ككل لانحدار المتغير التابع (متوسط الآراء حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية) على المتغيرات المستقلة (تقرير لجنة المراجعة) ، من خلال قيمة F وكانت (224.898)، وقيمة (sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 1%، أي أن النموذج معنوي عند مستوى معنوية 1% ، كما تبين معنوية معاملات الانحدار والحد الثابت من خلال قيم t وقيم (sig.) عند مستوى معنوية 1%، وكانت أهم عناصر تقرير لجنة المراجعة الأكثر تأثيراً وتفسيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب ترتيب دخولها في النموذج هي:

- يهتم تقرير لجنة المراجعة بمدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها.
  - يهتم تقرير لجنة المراجعة بالموضوعات ذات الاهتمام بمجلس الإدارة والمتعلقة بالقوائم المالية والمحاسبية والمراجعة.
  - يشتمل تقرير لجنة المراجعة على التقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها.
  - يهتم تقرير لجنة المراجعة بنتائج اتصالات اللجنة مع مجلس الإدارة.
- وتفسر 88.3% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية).
- مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الخامس وصحة الفرض البديل:

" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج لإختبارات الفروض الفرعية، يتضح عدم صحة الفرض الرئيسي وصحة الفرض البديل:

" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية "

### الخلاصة والنتائج

بعد محاولة العرض النظري لماهية كل من المحاسبة الإبداعية وكذلك لجنة المراجعة، ومحاولة إيجاد العلاقة الترابطية بينهما، توصلنا إلى النتائج التالية:

١- الفصائح المالية التي تعرضت لها الشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وإنهيار، دفعت بمجلس الإدارة والهيئات التشريعية والباحثين بتوفير آليات مناسبة تحد من ممارسات المحاسبية المضللة.

٢- ظهرت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة لغرض مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، وذلك من خلال توافر مجموعة من المقومات والآليات والصلاحيات التي تمثل الإطار اللازم لتفعيلها .

٣- تلعب لجنة المراجعة دور مهم و محوري في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية .  
في ضوء الدراسة الميدانية تم رفض الفرض الرئيسي للبحث القائل بأن " " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " وقبول الفرض البديل " " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " .

وذلك من خلال رفض الفروض الفرعية التالية :

١- الفرض الفرعي القائل "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمهام لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " .حيث تأكد وجود علاقة ذات دلالة معنوية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ترشيح وتعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي وفقاً للكفاءة والخبرة الملائمة ، فحص ومراجعة القوائم المالية الدورية والفترية وبين مهام لجان المراجعة .

٢- الفرض الفرعي القائل "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " .حيث تأكد وجود علاقة ذات دلالة معنوية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال جميع أعضاء لجنة المراجعة ليسوا من حملة الأسهم الذين لديهم السيطرة والقدرة على إدارة الشركة بشكل مباشر، تشكيل أعضاء لجنة المراجعة من المديرين غير التنفيذيين، تحديد المقابل المادى لأعضاء اللجنة بقرار من الجمعية العمومية وبين استقلالية لجان المراجعة .

٣- الفرض الفرعي القائل "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، حيث تأكد وجود علاقة ذات دلالة معنوية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقوم لجنة المراجعة بمساعدة الإدارة في الرقابة على السياسات المحاسبية في الشركة، تقوم اللجنة بمتابعة أداء المراجع الخارجي والتحقق من التزامه بالمعايير المهنية، تركز لجنة المراجعة على اختيار السياسات المحاسبية التي تتلائم مع ظروف الشركة، تهتم لجنة المراجعة بزيادة كفاءة الأداء بالشركة وبين الخبرة المالية والمحاسبية للجان المراجعة.

٤- الفرض الفرعي القائل " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة وفعالية لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، حيث تأكد وجود علاقة ذات دلالة معنوية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من تبعية المراجع الداخلي لها،تقوم لجنة المراجعة بدعم استقلال المراجع الخارجي وبين كفاءة وفاعلية لجان المراجعة.

٥- الفرض الفرعي القائل " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقرير لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، حيث تأكد وجود علاقة ذات دلالة معنوية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال يهتم تقرير لجنة المراجعة بمدى كفاءة الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها، يهتم تقرير لجنة المراجعة بالموضوعات ذات الاهتمام بمجلس الإدارة والمتعلقة بالقوائم المالية والمحاسبية والمراجعة، يشتمل تقرير لجنة المراجعة على التقارير المتعلقة بأعمال الفحص التي تم تنفيذها، يهتم تقرير لجنة المراجعة بنتائج اتصالات اللجنة مع مجلس الإدارة وبين تقرير لجنة المراجعة.

## التوصيات

- ١- ضرورة المحافظة على استقلالية لجان المراجعة وكفاءة وخبرة أعضائها ، على أن يكون أحد أعضائها من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية اللازمة، وذو دراية بطبيعة عمل الشركة .
- ٢- أن يتم تقييم دوري لأداء أعضاء لجنة المراجعة ، لتحسين نوعيتهم وتطويرها .
- ٣- أن يكون هناك مساءلة ومحاسبة لأعضاء لجنة المراجعة أمام المساهمين ، ومحاربة الفساد بكافة أشكاله لتجنب حدوث هزات مالية أو تعثر أو فشل مالي .
- ٤- مراعاة تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة وتخفيف حدة التعارض معهم وحماية حقوقهم، والإهتمام بتخفيض المخاطر .
- ٥- إصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند إعدادها لهذه القوائم.
- ٦- ضرورة وضع دليل وميثاق عمل من قبل الجمعية العمومية يحدد بدقة مهام لجنة المراجعة ، لمنع حدوث تضارب في الإختصاصات بينها وبين دور مجلس الإدارة أو دور اللجان الأخرى المنبثقة منة، كما يساهم في تفعيل دورها في مواجهة مجلس الإدارة واستجابته لتنفيذ توصياتها .

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### (١) الكتب :

١. د. جريجوري ، هولي و ليليان ، جيسون " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات " من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثالثة ، واشنطن ، ٢٠٠٣ .
٢. د. طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات ، المفاهيم المبادئ، التجارب،الدار الجامعية،الإسكندرية، ٢٠٠٥ .
٣. د. طارق عبد العال حماد، " المحاسبة الإبتكارية:(دوافعها- أساليبها- أثارها)، الدار الجامعية،الإسكندرية، ٢٠١١ .

#### (٢) الدوريات:

١. د. أحمد حامد محمود، "دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في بيئة الأعمال السعودية: دراسة نظرية ميدانية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، العدد الثاني، ٢٠١٣ .
٢. د. سامح محمد رضا رياض ، "دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد السابع ، العدد الأول، ٢٠١١ .
٣. د. سوسن عبد الفتاح محمد الجود، "دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال بالبنوك التجارية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني ، أبريل ٢٠٠٧ .
٤. د. عوض سلامة الرحيلي، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، المجلد ٢٢، العدد ١، ٢٠٠٨ .
٥. د. مجدى محمد أنيس ، " مدى فعالية لجان المراجعة كأحدى آليات حوكمة الشركات في البيئة السعودية - دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الواحد والخمسون ، ٢٠١٤ .
٦. د. مجدي محمد سامى ، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مجلد ٤٦، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠٩ .

#### (٣) المؤتمرات:

١. نعيم حسن دهمش ، عفاف اسحق أبو زر، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية : عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول ، جامعة الإسراء ، الأردن ، ٢٠٠٥ .

#### (٤) مصادر أخرى:

١. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات، مركز المديرين المصري، وزارة الإستثمار، ٢٠١١ .
٢. دليل عمل حوكمة الشركات ،مركز المديرين المصري،وزارة الإستثمار ،يوليو ٢٠١٦ .
٣. قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال المصري رقم (٣٠) في ٢٠٠٢/٦/١٨ في المادة رقم (٧) بشأن قيد واستمرار وشطب الأوراق المالية ببورصتى الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية .
٤. مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) ، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، اكتوبر ٢٠٠٥ .
٥. مركز المديرين المصري، دليل عمل لجان المراجعة ، وزارة الإستثمار ، ٢٠٠٨ .

**I- Books:**

- 1-Arnes, A., Elder R., & Beasley M., Auditing And Assurance services : an Integrated Approach ,14th edition ,prentice Hall,USA,2011.
- 2- Michael Jones, Accounting, John Wiley & Sons, Inc, 2nd. ed, 2007.
- 3-Mulford Gharles, w, and Comisky, Eugene E., " The financial Numbers Game Detecting: Creative Accounting practices, John Wiley & Sons Inc, 2002

**II- Periodicals:**

- 1- Breton, G. and Taffler , R. J., “ Creative Accounting and Investment Analyst Response”, Accounting and business research, Vol.25,2012.
- 2-Rezaee , Z . , "Corporate governance role in financial reporting ", Research in Accounting Regulation, Vol. 17, No.2, 2004.
- 3-Revsine , L. , Enron : Sad but Inevitable, Journal of Auditing and Public Policy, Vol.21, 2002 .
- 4- Naser, K. & M. Pendlebury., A Note on the use of Creative Accounting , British Accounting Review, Vol.24, 1992.
- 5-Sen, D. k. & Inanga , E.L., Creative Accounting in Bangladesh and Global Perspective, 2006, available online at : <http://www.allbusiness.com>.
- 6-Welker .R.G. , " Gaps in guidelines on audit committee ", Abacus, Vol. 40, No. 2 ,2004.