

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)

الدكتورة رشا حمادة

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

الملخص

بعد انهيار كبرى الشركات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من ممارسات تؤدي إلى التلاعب والغش في التقارير المالية، وتعد لجنة المراجعة إحدى هذه الآليات، إذ تقوم بأعمال إشرافية ورقابية في الشركات.

هدفت هذه الدراسة إلى تعرّف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وقد تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر عيّنتي الدراسة.

أولاً: مقدمة الدراسة

1- تمهيد:

أدت الفساح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهة نظر كل من المستثمرين والإدارة والمشرعين والباحثين، إذ تعود أسباب الانهيارات هذه إلى مجموعة من العوامل، أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي؛ وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة، وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)⁽¹⁾، ومثال على ذلك الشركتان الأمريكيتان (Worldcome, Xerox)، والشركة الإيطالية (Pramalat) إذ تسبب التحايل والتضليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية إلى حدوث تلك الانهيارات؛ مما دفع بمجلس الإدارة والمشرعين والباحثين بتوفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتضمن اختيار سياسات إدارية وقرارات محاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوقاً بها خالية من الاحتيال والتضليل⁽²⁾؛ وذلك من خلال إيجاد جهة إشرافية رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة⁽³⁾. ومن ثمّ تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد قابل ذلك ظهور العديد من التشريعات والقوانين والقرارات في كثير من دول العالم كقانون Sarbanes-Oxley لعام 2002⁽⁴⁾. والقرار رقم 31/م تاريخ 2008/6/28 الصادر عن هيئة الأوراق المالية السورية التي ألزمت مجالس الإدارة بتشكيل لجنة مراجعة، وهي لجنة تنبثق عن مجلس الإدارة وتتكون من الأعضاء غير التنفيذيين⁽⁵⁾.

لذا تأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، لعلها تقدم بعض النتائج التي تفيد قطاع الأعمال في مجال تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية؛ وذلك بتقديم بيانات مالية خالية من الاحتيال.

2- مشكلة الدراسة:

هناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة والنشاطات التي تمارسها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. إلا أن هذا الدور لم يلقَ الاهتمام الكافي في البلدان العربية؛ لذا تأتي هذه الدراسة لتطرح التساؤلين الآتيين:

(1) ما النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

(2) ما الفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

3- أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الآتي:

(1) تعرّف النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

(2) تعرّف هل هناك فروق جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

4- أهمية الدراسة:

تسهم هذه الدراسة في تحديد النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد القوائم المالية، وعلى اختيار السياسات الإدارية والمحاسبية بما يحقق أهداف الشركة. كما تكمن أهمية الدراسة في إغناء الجانب المعرفي لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوصول إلى نتائج تنفيذ الجهات الإشرافية على الشركات، بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب.

5- الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات تناولت لجان المراجعة من حيث أسباب وجودها وممارساتها وإجراءات عملها والعوامل المؤثرة في تكوينها وهي في غالبيتها دراسات مفاهيمية توضيحية، كما أن هناك العديد من الدراسات تناولت المحاسبة الإبداعية من حيث مفهوماتها، وأنواعها، ومجالاتها، ونطاقها، وأسباب وجودها، ويعرض الباحث بعض هذه الدراسات على النحو الآتي:

أ- دراسات باللغة العربية:

1. دهمش وأبو زر بعنوان: "أخلاقيات المحاسبة الإبداعية عرض وتحليل" (2005)⁽⁶⁾

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة في تزويد جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة وخارجها بالبيانات المالية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وذلك من خلال

مواجهة تحديات التحايل والتضليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية. كما هدفت الدراسة إلى تعرّف آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار الغش والخطأ في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب معالجتها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، ولكن تستطيع أن تخدع بعض الناس طول الوقت لكن لا تستطيع أن تخدع الناس كلهم. والحل للمحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به.

2. دراسة محسن بابقي بعنوان "دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)" دراسة نظرية، (2007)⁽⁷⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى تعرّف مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها، وبناءً على ذلك فقد عرض الباحث بعض الإجراءات التي أفرزتها أدبيات المراجعة لتحجيم تلك الممارسات مع توضيح دور مراجع الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض تخفيض التضليل في التقارير المالية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- إجراء المزيد من البحوث في البيئة العربية تتحرى عن مدى وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها.

2- يجب على المنظمات المهنية أن تطور وسائل اكتشاف حالات الممارسات المحاسبية الإبداعية حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى إخفاق عملية المراجعة.

3- ينبغي لمراجعي الحسابات الاهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

3. دراسة درويش بعنوان "دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية (دراسة ميدانية)" (2009)⁽⁸⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بدور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، وتحقيقاً لذلك قام الباحث بعمل استبيان وزّع على عينة من مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين،

وعلى عينة من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الماليين، فضلاً عن ذلك وتأكيداً للدور الذي من الممكن أن تؤديه لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين بالتقارير المالية قام الباحث بإجراء دراسة عملية على إحدى شركات الاتصال الخلوية في سورية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. ضرورة إلزام الشركات بتشكيل لجنة مراجعة، لأنها لو انتهجت فلسفة الاختيار فمن المؤكد انخفاض عدد الشركات التي تقوم بتكوين لجنة مراجعة.
2. ضرورة قيام لجنة المراجعة بإعداد تقرير عن نشاطها والنتائج وإرفاقه مع التقارير المالية المنشورة.
3. ضرورة العمل على تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة في بيئة الأعمال في سورية، والترخيص لنقابة تحتوي ضمن هيكلها على هيئة مسؤولة عن الإشراف على لجان المراجعة في الشركات والمؤسسات المالية، بحيث تسهم هذه البيئة بدعم استقلال لجان المراجعة في شركات ومؤسسات الأعمال.
4. ضرورة أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بمؤهلات وخبرات خاصة حتى يتمكنوا من القيام بوظائفهم بكفاية وفعالية، ويكونوا على قدرة بتحليل مخاطر إعداد تقارير مالية احتيالية وتقييمها.

ب - دراسات باللغة الأجنبية:

1. دراسة Keinath and Walo بعنوان مسؤوليات لجنة المراجعة (2004)⁽⁹⁾ هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة، وبشكل خاص تسليط الضوء على دورها بالإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية، لذلك تضمنت أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كل من الإدارة والمراجع الخارجي، وأن تقوم بإعادة النظر بألية اختيار الإدارة لسياساتها المحاسبية، وتضمنت هذه الدراسة عينة لـ 100 شركة مدرجة في مؤشر ناسداك كل منها لديها لجنة مراجعة، وذلك لتحديد نسبة تنفيذ لجنة المراجعة لمسؤولياتها، وكانت النتيجة أن نسبة 100% من لجان المراجعة بالشركات تكون مسؤولة عن مراجعة التقارير المالية السنوية، و 95% من الشركات أظهرت أن لجنة المراجعة تقوم بمناقشة هذه التقارير مع الإدارة والمراجع الخارجي. ونسبة 84% من لجان المراجعة تقوم بمراجعة التقارير الربعية، ونسبة

68% تقوم بمناقشة هذه التقارير الربعية مع كل من الإدارة والمراجع الخارجي، وفضلاً عن ذلك يتوجب على لجنة المراجعة بناءً على تعليمات من البورصة أن تصدر تقريراً يرفق مع التقارير المالية. وأخيراً فيما يتعلق باختيار السياسات والمبادئ المحاسبية يجب أن تحصل لجنة المراجعة على تقرير من المراجع الخارجي حول السياسات المحاسبية المستخدمة بما فيها أثر السياسات المحاسبية البديلة في التقارير المالية، وأن تقوم بمناقشة المراجع الخارجي والإدارة بأثر السياسات والتقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وكانت النتيجة بناءً على العينة السابقة أن 63% من لجان المراجعة مسؤولة عن تقييم اختيار السياسات المحاسبية، و54% من هذه اللجان تقوم بمناقشة جودة السياسات والمبادئ المحاسبية مع المراجع الخارجي. واستناداً إلى المسح السابق لـ 100 شركة، كانت نتيجة الدراسة أن لجنة المراجعة تؤدي دوراً فعالاً بالإشراف على التقارير المالية، والإشراف على التزام الشركة بالقوانين والأنظمة، عدا دورها الأساسي بتحسين تقنيات الإفصاح.

2. دراسة KPMG حول "دور لجنة المراجعة بالإشراف على التقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة والتغيرات في السياسات المحاسبية"، (2005)⁽¹⁰⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل التي قد تؤثر في الوظيفة الإشرافية للجنة المراجعة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية والإفصاح في هذه التقارير. فقد تضمنت أنه بموجب قانون Sarbanes - Oxley، تتولى لجنة المراجعة الإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بما فيها الإشراف على السياسات والتقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية، وعليه يجب على لجنة المراجعة أن تحصل على فهم واضح للإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة والمتعلقة باتخاذ القرارات المحاسبية وتعديلها، وخصوصاً التي قد تؤثر بشكل مادي في التقارير المالية، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة.

وأوصت هذه الدراسة بأن من متطلبات الإشراف الفعال للجنة المراجعة على إجراءات إعداد التقارير المالية للتواصل مع كل من الإدارة والمراجع الخارجي، وعليه توصلت هذه الدراسة إلى نسب التواصل الفعال بين كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجي والإدارة التي تسهم في تحسين فعالية إجراءات التقارير المالية.

3. دراسة (Gowthorpe & Amat) بعنوان: "المحاسبة الإبداعية: بعض القضايا الأخلاقية للتلاعب الكلي والجزئي" (2005)⁽¹¹⁾

وهي دراسة أجريت في إسبانيا وقد هدفت إلى تحليل نوعين رئيسيين من السلوك التلاعبية، حيث وُصف النوع الأول اصطلاحاً بالتلاعب الكلي (macro-manipulation) لوصف التأثير في المنظمات

وإضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية. كما وُصف النوع الثاني بالتلاعب الجزئي

"micro-manipulation" للتعبير عن عملية معالجة الأرقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح الشركة، وقامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور أخلاقي، وخلصت إلى أن التلاعب بنوعية يعدُّ محاولة للإبداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية إذ يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها.

4. دراسة (AICPA) بعنوان: "أخطار وقضايا المحاسبة المالية التي يجب أن تنتبه لها لجنة المراجعة، (2008)⁽¹²⁾

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية دور لجنة المراجعة في تقييم المخاطر إذ يجب على اللجنة أن تعرف أنواع المخاطر المرافقة لإعداد التقارير المالية كلها. وقد تضمنت هذه الدراسة أن لجنة المراجعة يجب أن تقوم بالإشراف على كفاية الإفصاح بالتقارير المالية، وأن تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية التي من الممكن أن تؤثر في التقارير المالية وأن تقوم لجنة المراجعة بتعرّف التغيرات المحتملة والتغيرات التي حدثت فعلاً والتي لها أثر مادي على التقارير المالية، هذا عدا دورها الفعال لتحسين الاتصال بين كل من المراجع الداخلي والخارجي والإدارة. وأوصت هذه الدراسة بأنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بالحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية أعدت بما ينسجم مع معايير التقارير المالية الدولية وأن تقييم الهيكل التنظيمي للإدارة للتأكد من كفاية الإشراف على المخاطر.

6- اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها أجريت على بيئة الأعمال السورية، حيث أظهرت الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينتي الدراسة (أعضاء لجان المراجعة في الشركات المدرجة في سوق دمشق المالي، ومراجعي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية).

7- فرضيات الدراسة:

استناداً إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة وضع الباحث الفرضيتين الآتيتين:

(1) لا توجد علاقة بين النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة.

(2) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجان المراجعة فيما يتعلق بنشاطاتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة.

8- منهج البحث:

لتحقيق هدف في الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات اعتمد الباحث على المدخل المختلط إذ تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها؛ وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع لجنة المراجعة وموضوع المحاسبة الإبداعية. فضلاً عن المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبانة عن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة لترشيد السياسات الإدارية والتقديرية المحاسبية للإدارة، وقد قام الباحث بإعداد استبانة خاصة لهذه الدراسة، استناداً إلى الإطار النظري ونتائج الدراسات السابقة والإصدارات المهنية، وهي ذات خمسة أبعاد، كما استخدم حزمة برنامج SPSS من أجل تحليل الإجابات الواردة من عيني الدراسة كما اعتمد الباحث على أدوات الإحصاء الوصفي مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار مان وتني لمعرفة الفروق الجوهرية ما بين آراء عيني الدراسة. وقد حُكمت الاستبانة من قبل بعض أعضاء الهيئة التدريسية ومراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة، وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة استخدم معامل كرونباخ ألفا لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها بعد توزيع الاستبانة عليهم، إذ بلغ هذا المعامل 75.4 % وهي نسبة مقبولة.

ثانياً: الإطار النظري

تمهيد:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (إنرون-Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (إنرون) جزءاً من مسؤولية انهيار الشركة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح⁽¹³⁾.

ويتناول الباحث في هذا الإطار المحاسبة الإبداعية ومجالاتها وأسباب لجوء الإدارة إليها، ثم تعرّف نشأة لجان المراجعة ومفهومها ومهامها والنشاطات التي تمارسها للحد من سياسات المحاسبة الإبداعية وذلك وفق النقاط الآتية:

1 - المحاسبة الإبداعية

أ- تعريف المحاسبة الإبداعية: يعرف Barnea et al المحاسبة الإبداعية بأنها (التبسيط المتعمد للتقنيات في مستوى دخل الشركة حتى يبدو في وضع طبيعي)⁽¹⁴⁾ وبحسب Griffiths تعدّ المحاسبة الإبداعية مرادفاً للمحاسبة المخادعة حيث تتطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية⁽¹⁵⁾. وبشكل أكثر تفصيلاً عرفها Naser بأنها (عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة)⁽¹⁶⁾.

وعرفها أحد الباحثين بقوله: (تعرف المحاسبية الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها)⁽¹⁷⁾. في حين يرى بعضهم أنها (تصرفات من جانب الإدارة تؤثر في الدخل المبلغ عنه بحيث لا يعبر عن مزية اقتصادية حقيقية للشركة بل إنه قد يكون ضاراً على الأمد الطويل)⁽¹⁸⁾. كما وصفت بأنها عمل سيئ ينتج عنه تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي⁽¹⁹⁾. ووفقاً لحمد فإنه يستخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية بشكل واسع للتعبير عن الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمال المنشأة)⁽²⁰⁾.

ويتضح من التعريفات السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها:

- 1 - ممارسات عامة وشائعة.
- 2 - ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
- 3 - ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.

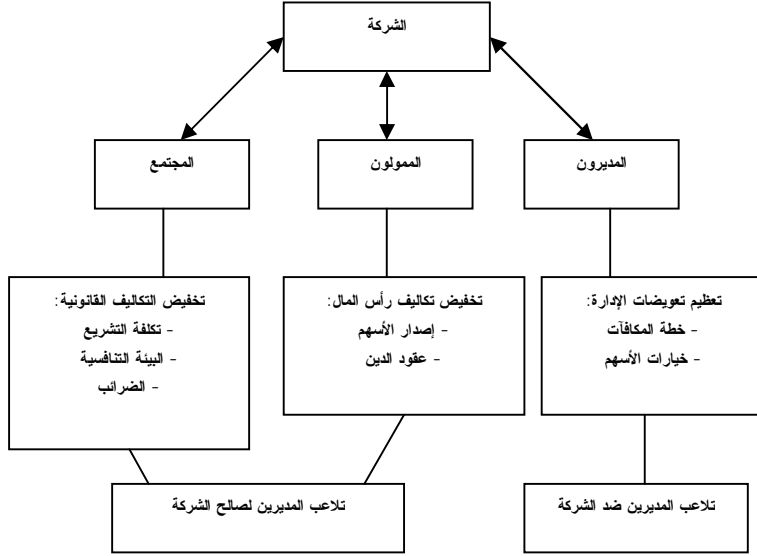
4- ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.

5- ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.

6- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.

7- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

وقد أبرزت Balaciu,Diana العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل رقم (1) الآتي⁽²¹⁾:



الشكل رقم (1) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة

أما الباحث فيقترح التعريف التالي للمحاسبة الإبداعية:

هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

ب. مجالات المحاسبة الإبداعية: تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختبار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون، في كثير من الأحيان، متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها⁽²²⁾.

ويمكن تعريف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:

1) قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال⁽²³⁾:

أ- مصاريف الاهتلاك عند التملك.

ب- الاعتراف المبكر بالإيراد.

ج- تقليل المصاريف مستحقة الدفع.

د- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.

هـ- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

2) قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال⁽²³⁾:

أ- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.

ب- التضخيم في حسابات الأصول المدنية.

ج- تقليل الالتزامات.

د- تضخيم الممتلكات والمعدات.

هـ- تضخيم المستحقات الاختيارية.

و- زيادة الاحتياطيات.

ز - التلاعب في مخصصات الديون.

ح - التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

(3) مجالات أخرى:

أ - سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.

ب - العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).

ج. طرائق المحاسبة الإبداعية: بناءً على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول: تلاعب محاسبي، والثاني: تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حد:

1- طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال⁽²⁴⁾:

أ - استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:

- طرائق تقييم المخزون السلعي.

- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

ب - استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.

2- طرائق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال⁽²⁴⁾:

أ - تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.

مثال: بيع الأصل وإعادة استجاره إذ إنَّ عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

ب - تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية 3 مليون عندئذٍ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعدُّ فيها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

د. أسباب لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية: فيما يلي نورد بعض الأسباب التي تدفع الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في الحسابات⁽²⁵⁾:

- 1- تمهيد الدخل: تفضل إدارات الشركات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلاً من أرباح متقلبة في سلسلة من الارتفاع والانخفاض؛ ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة، الأمر الذي يساعد في إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير الجيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.
- 2- زيادة الدخل لصرف الانتباه: يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في يدهم من أجل صرف الانتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم.
- 3- رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته: وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح؛ مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.
- 4- تأخير نشر معلومات: لأغراض السوق فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثمّ يحسنون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها.
- 5- إخفاء بعض الالتزامات: قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالالتزام في القوائم المالية، إذ إنّ التغيير في أي قاعدة محاسبية يقحم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض.

2- لجان المراجعة

أ. نشأة لجان المراجعة: ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع

خارجي وتحديد أتعابه. والهدف من ذلك زيادة استقلاله في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات⁽²⁶⁾. وفي عام 1967 أوصى المجمع الأميركي للمحاسبين القاتونيين (AICPA) جميع الشركات المقيدة في البورصة بضرورة إنشاء لجنة مراجعة تكون مسؤولياتها حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة والمتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، أما في عام 1972 فقد أصدرت لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) توصيات بإنشاء لجان للمراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة، كما طالبت الشركة بضرورة الإفصاح عن إنشاء لجان المراجعة⁽²⁷⁾. وفي عام 1987 أصدرت لجنة تريداوي Treadway Committee تقريراً يؤكد أهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير أن المسؤولية الأساسية للجان المراجعة تتمثل في دورها في اكتشاف التلاعب والغش ومنعه في التقارير المالية. وفي عام 1999 أصدرت لجنة بلو ريبون Blue Ribbon Committee مجموعة من التوصيات بهدف زيادة أداء لجان المراجعة بما يهدف إلى زيادة جودة التقارير المالية⁽²⁸⁾. وفي عام 2002 صدر قانون ساربنس أوكسلي Sarbanes - Oxley الذي ألزم الشركات جميعها بتكوين لجان المراجعة، وقد أكد أهمية دورها في منع حدوث الانهيارات المالية؛ وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في إعداد التقارير المالية⁽²⁹⁾. أما على مستوى الوطن العربي فإتينا نعرض تجارب بعض الدول العربية في هذا المجال وهي تجارب حديثة نسبياً، فقد صدر في المملكة العربية السعودية قرار وزاري رقم 903 تاريخ 1994/1/23 القاضي بأن تقوم كل شركة مساهمة بتشكيل لجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين ممن يتمتعون بمعرفة وخبرة بالقواعد المالية والمحاسبية تسمى لجنة المراجعة. (قرار وزير التجارة) وبتاريخ 2003/11/11 عدلت القواعد الناظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة والواردة في القرار رقم 903 تاريخ 1994/1/23⁽³⁰⁾.

أما في الأردن فقد كانت البداية عام 1996 حيث ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته (20720 / 68) بتشكيل لجان مراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة، وبناء عليه صدر عام 2000 قانون البنوك رقم 28 الذي أصبح بموجب البنوك ملزمة بتشكيل لجان مراجعة من قبل الأعضاء غير التنفيذيين، أما في عام 2008 فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات ألزمت بموجبها مجالس الإدارة بتشكيل لجان المراجعة وحددت مهامها وصلاحياتها⁽³¹⁾. أما في سورية فقد صدر القرار رقم 3943 تاريخ 2008/6/8 عن الحكومة السورية المتضمن تعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد تضمن في المادة 16 منه بأنه يتوجب على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة مراجعة كما حدد مهامها وصلاحياتها. وبتاريخ

2008/6/29 أصدرت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القرار رقم 31 المتضمن نظام الممارسات لإدارة الشركات (آليات حوكمة الشركات المساهمة) حيث ورد في المادة (12) منه بأنه يتوجب على مجلس الإدارة أن يصدر قراراً بتشكيل لجنة مراجعة من أعضائه غير التنفيذيين. كما تضمن القرار في الفصل الخامس منه ضوابط تشكيل لجنة المراجعة وصلاحياتها ومهامها⁽³²⁾.

ب. مفهوم لجان المراجعة وتعريفها: لاقى مفهوم لجان المراجعة اهتماماً كبيراً منذ عام 1994، فقد صدر العديد من القوانين في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية التي تؤكد ضرورة وجود لجان المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة إلا أنه لا يوجد تعريف واحد للجنة المراجعة، إذ قام العديد من الباحثين بتعريفها؛ لذلك سيعرض الباحث مجموعة من تلك التعاريف:

تعريف Richard M.Ferry رئيس مجلس إدارة Korn/Ferry العالمية:

"لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديريين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال، على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية"⁽³³⁾.

أما Chris Mallin فقد عرف لجنة المراجعة:

"لجنة مكونة من مديريين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من المراجعة الداخلية والخارجية"⁽³⁴⁾.

وقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) The Canadian Institute

Of Chartered Accountants (CICA) لجنة المراجعة بأنها:

"لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتخصص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر"⁽³⁵⁾.

أما Marrrian فقد عرفها بأنها:

"لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديريين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية لإدارة المالية. ومن أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية، وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية

للشركة، ومناقشة نتائج المراجعة مع كلٍّ من المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي⁽³⁶⁾.

نستنج من التعاريف السابقة بأن لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشتمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة.

وبناءً على ما سبق نستخلص بعض السمات الآتية للجنة المراجعة:

- 1- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.
- 2- مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين.
- 3- لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة.
- 4- تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة.
- 5- هناك تداخل بين مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية.
- 6- تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية.
- 7- تهدف إلى حماية حقوق المساهمين.

3- النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن قيام لجنة المراجعة بنشاطاتها يتم من خلال الإجراءات التي تقوم بها عند تنفيذها لمهامها التي حددتها لها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئات أسواق المال. ففي سورية تضمن القرار /31/ الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية بتاريخ 29/ 6/ 2008 والمتعلق بنظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) والمتضمن في المادة (12) منه بأن لجنة المراجعة تقوم بتأدية المهام الآتية:

- 1- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر في استقلاليتها ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الاستقلالية.
- 2- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
- 3- مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقييم ما يرد فيها بإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.
- 4- متابعة مدى التزام الشركة بأنظمة الهيئة وتعليماتها وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.
- 5- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها، مع التركيز على ما يأتي:
 - أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
 - أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات الخارجي.
- 6- دراسة خطة عمل مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
- 7- دراسة إجراءات المراجعة الداخلية وتقييمها والاطلاع على تقييم مراجع الحسابات الخارجي، لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير المراجع الداخلي ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة العمل للمراجع المذكور.
- 8- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات المراجع الداخلي وعمل المراجع الداخلي.
- 9- التأكد من عدم وجود أي تضارب مع المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

10 - أي أمور أخرى يقرها مجلس الإدارة⁽³⁷⁾.

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها ينحصر في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين الخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد حجم الأعمال⁽³⁸⁾. وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة المراجعة تكمن في أربعة مجالات أساسية هي الآتية⁽³⁸⁾:

1- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.

2- دعم وظيفة المراجعة الخارجية.

3- دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

4- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

ويضيف حماد مجالين هما⁽³⁹⁾:

1- دعم حوكمة الشركات.

2- إدارة المخاطر في الشركات.

وبناء على ما سبق، يعرض الباحث النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة، والتي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لكل مهمة من مهامها على حدة وفق الآتي:

1- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها: تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي الآتية⁽⁴⁰⁾:

(1) مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.

(2) التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية.

(3) التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية لتعرف أثرها في التقارير المالية.

(4) تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

(5) التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية.

(6) تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناءً على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

(7) مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.

(8) الحد من خطر التقارير المالية الاحتمالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتمالية وتعريفها.

2- دعم وظيفة المراجعة الخارجية: تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية؛ الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في⁽⁴¹⁾:

(1) ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة.

(2) تحديد أتعاب المراجع الخارجي.

(3) مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.

(4) حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.

(5) تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

(6) تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها.

(7) الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.

(8) مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

3- دعم وظيفة المراجعة الداخلية: يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة. ولذلك يمكن تعريف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي⁽⁴²⁾:

- (1) فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.
 - (2) فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها.
 - (3) فحص نتائج المراجعة الداخلية.
 - (4) تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
 - (5) المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.
 - (6) المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
 - (7) فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال.
 - (8) على لجنة المراجعة أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية؟.
- 4- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها: أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريداوي (Treadway Committee) وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية؛ وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبيّن أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة تجاه الرقابة الداخلية⁽⁴³⁾:
- (1) تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كلٍّ من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.
 - (2) دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
 - (3) مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كلٍّ من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.
 - (4) دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

(5) العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5- دعم آليات حوكمة الشركات: أصدرت مؤخراً العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والتي يعدُّ تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتياطية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم؛ وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات الآتية⁽⁴⁴⁾:

(1) الرقابة على أعمال الشركة.

(2) الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.

(3) تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها.

(4) مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.

(5) الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.

(6) أن تكون التقارير المالية على مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها.

(7) التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6- إدارة المخاطر في الشركات: فضلاً عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة؛ وذلك من خلال النقاط الآتية⁽⁴⁵⁾:

(1) الإشراف على إدارة المخاطر.

(2) مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعاً لأنواع المخاطر المختلفة.

(3) تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.

(4) المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.

(5) فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.

(6) تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

ثالثاً: الإطار العملي للدراسة

1- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة بالشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي والبالغ عددها (8) شركات مساهمة، وقد استهدف الاستبيان أعضاء لجنة المراجعة في تلك الشركات فضلاً عن مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين. وقد بلغ عدد أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي 24 عضواً تمكن الباحث من توزيع (18) استبانة لهم، وبذلك يكون عدد هذه العينة (18) فرداً، وكانت الاستبانات التي حصلنا عليها (15) استبانة جميعها صالحة للدراسة.

كما انتقبت عينة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم في سورية كمراجعين خارجيين ممن يدققون الشركات المساهمة في سورية وقد بلغ عددهم (60) فرداً، وُرعت (60) استبانة عليهم وكان عدد الاستبانات التي حصلنا عليها (50) استبانة منها (38) استبانة صالحة للدراسة.

استناداً إلى ما سبق يكون العدد الإجمالي الذي تم الحصول عليه (53) استبانة صالحة للاختبار، ويمكن أن نعرض الخصائص الديمغرافية لعينتي الدراسة من خلال الجدول الآتي:

جدول توزيع الخاصية لعينتي الدراسة.

الخاصية	توزيع الخاصية	
الجنس	ذكر	أنثى
العمر	أقل من 30 سنة :	30 وأقل من 45 سنة: 18
	من 45 وأقل من 60 سنة:	من 60 وأكثر: 5
العمل الحالي	مراجع خارجي:	عضو لجنة مراجعة: 15
المؤهل العلمي	بكالوريوس:	م عالي: 8
	ماجستير:	دكتوراه: 6
	أخرى:	1
التخصص	محاسبة:	اقتصاد: 4
	مالية ومصرفية:	إدارة: 4
	7	أخرى: 1
الخبرة العملية	من 1 سنة وأقل من 5 :	من 5 وأقل من 10 سنوات: 13
	من 10 وأقل من 15 :	من 15 وأقل من 20: 4
	من 20 سنة وما فوق:	12

2- أداة جمع البيانات:

استخدمت استبانة أُعدت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تم اختبارها مع ستة مراجعين خارجيين، وكذلك مع ستة أعضاء لجان مراجعة، حيث طلب منهم الإجابة عن الأسئلة والتعليق على مدى شموليتها لمعرفة دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وتم إجراء مقابلة شخصية مع كل منهم، وأخذت ملاحظاتهم جميعها في الحسبان عند إعداد قائمة الاستبانة، كما حُكمت الاستبانة من قبل بعض أساتذة المراجعة في الجامعات للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد تبين للباحث من خلال المقابلات والتحكيم، قدرة الاستبانة على تعرف دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات من خلال النشاطات التي تمارسها، وقد تكونت الاستبانة من قسمين:

أ. خطاب موجه إلى أفراد عيني الدراسة يوضح فيه الباحث أهداف الدراسة ونطاقها.

ب. النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة لتعرف دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. انظر الجدول رقم (1).

3- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها استخدم مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة، إذ يشير الرقم (5) إلى موافق جداً، والرقم (4) موافق، والرقم (3) حيادي، والرقم (2) غير موافق، والرقم (1) غير موافق بشدة، وتم عدّ المدى من (1 - 2.5) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة، والمدى من (2.51 - 3.99) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة، والمدى من (4 - 5) دالاً على درجة تأييد عالية، وذلك فيما يتعلق بالنشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة من جهة وقبول الفرضيات ومن جهة أخرى. وقد استخدمت الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي جمعت في هذه الدراسة، فضلاً عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، علاوة على بعض الاختبارات مثل اختبار مان وتني بهدف إبراز الفروق - إن وجدت - بين مجموعتي مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة من عينة الدراسة الكلية.

4- تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

يبين الجدول رقم (1) النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينتي الدراسة.

جدول رقم (1) النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة.

اختبار مان وتي		عضو لجنة المراجعة			مراجيع الحسابات			الأسئلة
P	Z	درجة التأييد	احتراف معياري	متوسط حسابي	درجة التأييد	احتراف معياري	متوسط حسابي	
.170	1.372-	كبير	.8338	4.4667	كبير	.91611	4.1578	1- تعمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.
.809	.242 -	كبير	.81650	4.3333	كبير	.85174	4.3684	2- تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.
.480	.705 -	كبير	.51640	4.5333	كبير	.59455	4.3947	3- تناقش لجنة المراجعة الإدارة بكيفية اختيار التقديرات المحاسبية.
.771	.291 -	كبير	.83381	4.1333	كبير	.67521	4.2368	4- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية.
.692	.396 -	كبير	.83381	4.1333	كبير	.6444	4.2632	5- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.
.402	.838 -	كبير	.50709	4.6000	كبير	.64228	4.4211	6- تفهم لجنة المراجعة مسؤوليات وواجبات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية.
0.4804	0.7055-	كبير	.63246	4.4000	كبير	.63839	4.3947	7- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملاءمة لتقارير المالية لمستخدميها.
.817	.231 -	كبير	.50709	4.4000	كبير	.67941	4.3947	8- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
.016	2.399 -	كبير	.41404	4.8000	كبير	.91339	4.2368	9- تتأكد لجنة المراجعة من الاستمرار بتطبيق المبادئ المحاسبية في الشركة.
.282	-1.07581	كبير	.45774	4.7333	كبير	.76229	4.5000	10- تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية.

اختبار مان وتي		عضو لجنة المراجعة			مراجع الحسابات			الأسئلة
P	Z	درجة التأييد	انحراف معياري	متوسط حسابي	درجة التأييد	انحراف معياري	متوسط حسابي	
.5217	-0.0719	متوسط	.9759	3.6667	متوسط	.5038	3.4473	11 - تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية.
.2631	1.1189 -	متوسط	1.2459	3.4667	متوسط	.5543	3.2631	12 - تقوم لجنة المراجعة بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الخارجي.
.5484	0.60005-	متوسط	1.1212	3.6000	متوسط	1.0245	3.3684	13 - تقوم لجنة المراجعة بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي.
.0827	1.73467 -	متوسط	.7037	3.7333	متوسط	.9134	3.3684	14 - تسهم لجنة المراجعة في تحديد مسؤوليات المراجع الداخلي.
.0643	1.85006-	متوسط	.7432	3.8666	متوسط	.9087	3.3421	15 - تشرف لجنة المراجعة على عمل المراجع الداخلي.
0.3968	0.84723 -	متوسط	1.0465	3.3333	متوسط	.8314	3.1052	16 - تقيم لجنة المراجعة كفاءة المراجع الداخلي.
.9426	-0.07192	متوسط	1.3451	3.3333	متوسط	.9036	3.3157	17 - تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلي.
0.5693	-0.56901	متوسط	.63994	3.5333	متوسط	.9036	3.3157	18 - تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
0.7409	-0.33056	ضعيف	.9904	2.4666	ضعيف	1.1489	2.3684	19 - تقوم لجنة المراجعة بمراجعة مدى التزام المراجع الداخلي بتطبيق مبادئ الحوكمة.
.929	.089 -	كبير	.63246	4.4000	كبير	.59872	4.4211	20 - تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.
.455	.747 -	كبير	.63246	4.4000	كبير	.50390	4.5526	21 - تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.
.699	.386 -	كبير	.51640	4.4667	كبير	.54720	4.3947	22 - تسهم لجنة المراجعة في التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية.
.699	.386 -	كبير	.51640	4.4667	كبير	.54720	4.3947	23 - تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية.
.7066	0.37632 -	متوسط	.7432	3.5333	متوسط	1.4783	3.2368	24 - تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بقواعد الحوكمة.
.714	-0.36643	متوسط	1.4375	3.2666	متوسط	1.6569	3.1052	25 - تعد لجنة المراجعة قناة اتصال بين الإدارة والمراجع الداخلي.

اختبار مان وتني		عضو لجنة المراجعة			مراجع الحسابات			الأسئلة
P	Z	درجة التأييد	احتراف معياري	متوسط حسابي	درجة التأييد	احتراف معياري	متوسط حسابي	
.9026	-0.1223	متوسط	1.2909	3.3333	متوسط	1.5786	3.3157	26- تسهم لجنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي.
.6197	-0.49627	متوسط	.7432	3.4666	متوسط	1.5375	3.5263	27- تناقش لجنة المراجعة المراجع الخارجي بنتائج المراجعة.
.4662	-0.72866	متوسط	1.454	3.6667	متوسط	1.7219	3.1842	28- تفحص لجنة المراجعة المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين.
.8778	.15371 -	ضعيف	.9759	2.3333	ضعيف	1.1175	2.3157	29- تساعد لجنة المراجعة في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.
.5185	-0.64561	ضعيف	1.6846	2.4667	ضعيف	1.4361	2.2105	30- تسهم لجنة المراجعة في تقييم فعالية إدارة المخاطر في الشركة.
.5941	-0.53289	ضعيف	1.4074	2.4667	ضعيف	1.189	2.2105	31- تدرس لجنة المراجعة تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر.
0.5726	-0.6378	متوسط	0.1086	3.7978	متوسط	0.2461	3.6494	المتوسط العام

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن النشاطات المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها كانت ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات إذ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات عينتي الدراسة فيما يتعلق بهذه النشاطات أكبر من 4، وهي أكبر من الوسط الافتراضي المحدد مسبقاً في الدراسة أما النشاطات المتعلقة بالمهام الأخرى وهي دعم وظيفة المراجعة الداخلية ودعم وظيفة المراجعة الخارجية ودعم حوكمة الشركات فقد كانت المتوسطات الحسابية لآراء عينتي الدراسة تقع بين (2.5-3.99)، وهي درجة تأثير متوسطة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، فيما كانت النشاطات المتعلقة بإدارة المخاطر ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، إذ بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينتي الدراسة أقل من (2.51) .

فضلاً عن ذلك تشير نتائج اختبار مان وتني إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي الفئتين حيال مجموعة من النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة، وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

5- اختبار فرضيات الدراسة .

بعد تحليل نتائج الدراسة قام الباحث باختبار فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

أ- اختبار الفرضية الأولى التي تنص: لا توجد علاقة بين النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة.

من الجدول رقم (1) نجد أن المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجين لإجمالي نشاطات لجنة المراجعة هو (3.6494). والمتوسط العام لإجابات أعضاء لجنة المراجعة لإجمالي النشاطات هو (3.7978). وهذان المتوسطان أكبر من (3) مما يعني وجود علاقة بين النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بناء عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص:

إن لممارسة لجنة المراجعة لنشاطاتها في الشركات المساهمة دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تلك الشركات وبدرجة تأثير متوسطة.

ب- اختبار الفرضية الثانية التي تنص: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجين وأعضاء لجان المراجعة فيما يتعلق بنشاطاتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة، وبالعودة إلى الجدول رقم (1) فإنه يبين لنا نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء عيني الدراسة فيما يتعلق بالنشاطات التي تمارسها لجان المراجعة. إذ نجد أن القيمة المعنوية لـ $P=0.5726 > 0.05$ مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بنشاطاتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة وعليه فإننا نقبل الفرضية الثانية.

6- النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها يمكن للباحث عرض نتائجها على النحو الآتي:

1- أجمع أفراد عيني الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

- 2- أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- 3- أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

ب-التوصيات:

يوصي الباحث بما يأتي:

- 1- تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقديم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.
- 2- على مجالس إدارة الشركات المساهمة في سورية أن تأخذ بالحسبان عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة.
- 3- فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل (وزارة الاقتصاد - سوق الأوراق المالية - غرف الصناعة والتجارة إلخ) على الشركات التي تتورط في ممارسات محاسبة إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

المراجع العلمية

- 1- Ling – Feng Hsieh, Information Asymmetry, Creative Accounting and Moral Choice: An Apocalypse of Procomp Informatics Ltd, the Journal of American Academy of Business, Cambridge. No.2, March, 2005, P.64.
- 2- دهمش نعيم، أبو زر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان/ الأردن 29 – 31 آذار/ 2005، ص2.
- 3- درويش، محمد، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، (دراسة ميدانية)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص2.
- 4- Sarbones – Oxley, H.R.3763, 2002, www.Findlaw.com.
- 5- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، www.SCFMS.sy، القرار رقم 31/ تاريخ 28 /6 /2008.
- 6- - دهمش نعيم، أبو زر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان/ الأردن 29 – 31 آذار/ 2005.
- 7- عبد القادر محسن بابقي، دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)، دراسة نظرية، مقبولة للنشر في مجلة جامعة دمشق، 2006.
- 8- درويش محمد مسلم، دور لجان المراجعة دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد – جامعة دمشق، 2009.
- 9- Annemarie K.Keinath and Judith C.Walo, Audit Committee Responsibilities Focusing on Oversight, Open Communication, and Best Practices, CPA Journal, Nov, 2004.
- 10- KPMG International Judgment, Estimates, and Restatements: Implications for committee Oversight, KPMG's Audit Committee Institute. (www.kpmg.com/aci), 2005.
- 11- Gowthorpe, Catherine and Amat, Oriol, Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro – and Micro- Manipulation, Journal of Business Ethics: Mar. 2005 part 1, Vol. 57 Issue 1, p 55 – 64.

- 12- American Institute of Certified Accountants (AICPA), Current Accounting Issues and Risk An Alert for Audit Committees, www.aicpa.org, 2008.
- 13- خشماوي علي، الدوسري محسن، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان/ الأردن، 2008. ديوان المحاسبة الكويتي www.Sabq8.org.
- 14- Barnea, A., Ronen, J. and Sadan, S: Classificatory smoothing of income with extraordinary items, the Accounting Review, January 1976, p111.
- 15- Griffiths, Ian, Creative Accounting: How to make your profits what you want them to be, London: Routledge, 1992, P1.
- 16- Naser, K., Creative Financial Accounting: its nature and use, Prentice Hall, London. 1993. p59.
- 17- Shah, Atul K. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom, The European Accounting Review. May 1998, Vol.7 Issue 1, pp 83 – 84.
- 18- Merchant, K.A. and Rockness, J.: the ethics of managing earnings: an empirical investigation, Journal of Accounting and Public Policy, 1994, 13, pp.79 – 94.
- 19- Jameson, M., A practical guide to creative accounting. Kogan Page, London. 1988, p20.
- 20- حماد، طارق عبد العال، موسوي، معايير المراجعة، الدار الجامعية، 2007 ص343.
- 21- Balaciu, Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSIS-Category B⁺, Tom xvII, 2008 – volume III, p. 936.
- 22- دهمش وأبو زر مرجع سابق ص 4-5.
- 23- دهمش وأبو زر مرجع سابق ص6.
- 24- Oriol Amt, John Blake and Olivers: The Ethics of creative Accounting: Some Spanish Evidence, Journal of Economic Latetature classification, April 2000, p.6-7.
- 25- دهمش نعيم، أبو زر عفاف، 2005، مرجع سابق ص7، 8، 9.
- 26- Steven A. Harrot and Iori Moason – Olsen, Com Audit Committee Prevent Management Froual, KPMG's Audit Committee Institute, January 2007, P.1.

- 27- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي، الدار الجامعية، مصر 2006، ص140.
- 28- Annemarie K.Keinath and Judith C.Walo, IBID, P22-23.
- 29- Sarbones –Oxley H.R.3763, 2002, www.Findlaw.com.
- 30- عيد بن حامد السخري، حوكمة الشركات في الملكة العربية السعودية الواقع والطموح، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008 / ص7.
- 31- المومني محمد عبد الله، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات المساهمة الأردنية لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، ص9.
- 32- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وwww.SCFMS.sy.
- 33- American Institute of Certified Public Accountants, Audit Committee, Answer to Typical Question about Their Organization and Operating, new York. P11.
- 34- Chris Mallin, The Relationship Between Corporate Governance, Transparency and Financial Disclousue, Selected issues in corporate governance: regional and country experiences, United Nations conference on Trade and Development, New York 2003.
- 35- The Canadian Institute of Chartered Accountants, Terminology for Accountants. 4th edition. Canada, CICA, 1992.
- 36- Marrian, I, F, Audit Committee, Edinburgh, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1988.
- 37- هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، مرجع سابق.
- 38- دحدوح حسين، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، لعام 2008، ص263 – 264.
- 39- حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص156.
- 40- درويش مسلم، 2009، مرجع سابق، ص69 - 72.
- 41- درويش مسلم، 2009، مرجع سابق، ص34.

42- درويش مسلم، 2009، مرجع سابق، ص 45 – 47.

43- درويش مسلم، 2009، مرجع سابق، ص 52.

44- درويش مسلم، 2009، مرجع سابق، ص 72 – 73.

45- Soltani, Bahram, Auolitin An International Approach, Pearson Education Limited, First Published, UK, 2007, p.109.