



جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بغنوان

دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية بولاية أدرار

إشراف الدكتور:

بلوافي عبدالمالك

إعداد الطلبة:

■ ياقة حورية

■ عزوزي مريم

لجنة المناقشة

أقسام عمر	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
بلوافي عبد المالك	استاذ محاضر ب	(مقررا ومشرفا)
مونة يونس	أستاذ محاضر أ	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2021 - 2022



شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): يلو ابي عبد المالك

المشرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ: دور جوازات الترخيص في الامانة التجارية

التي هي من اختصاص الادارة التجارية بولاية أدرار

من إنجاز الطالب(ة): ياسمين حورية

و الطالب(ة): عبد ربيح محمد

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التطبيقية

القسم: العلوم التجارية

التخصص: تجارة و صراعية التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: 30 ماي 2022

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
وبإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والالكترونية (PDF).

= امضاء المشرف:

أدرار في: 16 JUN 2022

مساعد رئيس القسم:



د. قويدري عبد الرحمان

مساعد رئيس قسم العلوم التجارية

مكلف بما بعد التدرج والبعث

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1420 هـ



الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

التي حملتني وهن على وهن وسهرة على تربيته وتعليمي والتي قامت بدور الأم والأب على أكمل وجه والتي بفضلها أصبحت ما أنا عليه اليوم غاليته أمة حفظها الله.

الذين قال تعالى عنهم "سنشد عضدك بأخيك" إخوتي حفظهم الله ورعاهم.
زوجي ورفيق دربي وابنتاي العزيزتين

حورية



الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما
إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه
الأصدقاء والأقارب

كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل

مريم

كلمة شكر

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف خلق الله أجمعين،
على إثر إنهائي لهذا العمل، أتقدم بالشكر إلى المولى عز وجل مصداقا لقوله:
" لئن شكرتم لأزيدنكم " سورة إبراهيم الآية: (7).

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد بعد الرضا.

واقترء بقول رسول الله صل الله عليه وسلم: من لا يشكر الناس لا يشكر الله

فنتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من:

. الأستاذ المشرف الدكتور بلوافي عبد المالك الذي ساعدنا على إنجاز

وإتمام هذا العمل المتواضع بنصائحه وإرشاداته القيمة

. إلى كل إطارات المؤسسات العمومية والخاصة الذين استلموا منا استمارة الاستبيان

وأجابوا عليها.

. إلى كل أساتذة قسم العلوم التجارية الذين لم يبخلوا علينا بإجاباتهم ومساعداتهم

ونسأل الله العظيم أن يجعلها الله في ميزان حسناتهم ويوفقهم في خدمة العلم والمعرفة

اللهم اجعل هذا العمل في ميزان حسناتنا جميعا ووفقنا لما تحب وترضى.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وتقدير
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
04	الفصل الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية
04	تمهيد الفصل
05	المبحث الأول: مفاهيم نظرية حول حوكمة الشركات
05	المطلب الأول: أصل ونشأة حوكمة الشركات
06	المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات
09	المطلب الثالث: أهمية، أهداف وركائز حوكمة الشركات
11	المطلب الرابع: مبادئ، محددات وأبعاد حوكمة الشركات
13	المبحث الثاني: مفاهيم نظرية حول المحاسبة الإبداعية
13	المطلب الأول: مفهوم، خصائص وأهداف المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الثاني: عوامل وأسباب ظهور المحاسبة الإبداعية
17	المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية ومجالات استخدامها
18	المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها
20	المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
21	المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
22	المطلب الثاني: دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
23	المطلب الثالث: دور أخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
25	خلاصة الفصل
27	الفصل الثاني: دراسات سابقة حول حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية
27	تمهيد الفصل
28	المبحث الأول: الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات
28	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
30	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

31	المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية
31	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
34	المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
34	المطلب الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
35	المطلب الثاني: الفجوة العلمية التي تتناولها الدراسة الحالية
35	المطلب الثالث: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة
36	خلاصة الفصل
38	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
38	تمهيد الفصل
39	المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة
39	المطلب الأول: إعداد وتصميم الاستبيان
40	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
40	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها
40	المطلب الأول: صدق وثبات أداة القياس
41	المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة المدروسة
46	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة
52	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
53	المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة
55	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
56	خلاصة الفصل
58	الخاتمة
61	المصادر والمراجع
66	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
41	نتيجة اختبارثبات أداة القياس	1
41	توزيع أفراد العينة حسب السن	2
42	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	3
43	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4
44	توزيع عينة الدراسة حسب تاخيرة المهنية	5
45	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	7
47	استجابة عينة الدراسة حول آلية مجلس الإدارة	7
48	استجابة عينة الدراسة لآلية المراجعة الداخلية	8
49	استجابة عينة الدراسة حول آلية المراجعة	9
50	استجابة عينة الدراسة لآلية التدقيق الخارجي	10
51	استجابة عينة الدراسة حول محور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	11
53	معامل الارتباط بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	12
53	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر حوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	13
54	تحليل البيانات لنموذج الانحدار الخطي البسيط	14

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل رقم
9	شكل يوضح خصائص حوكمة الشركات	1
42	توزيع أفراد العينة حسب السن	2
42	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	3
43	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4
44	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	5
45	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	6
54	المنحنى البياني للتوزيع الطبيعي	7

المقدمة

مقدمة:

بعد الانهيارات المالية التي مست الكثير من الشركات الكبرى في بعض الدول أصبحت حوكمة الشركات من أهم المواضيع الحديثة الهامة والمطروحة من طرف أغلب المنظمات العالمية، هذا راجع إلى غياب النظام الرقابي المتكامل والأخلاقي لمهنة المحاسبة مما مكن أعضاء مجلس الإدارة في الشركات من استعمال ممارسات انتهازية على حساب المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

ومن أشكال هذه الممارسات التي استخدمت لتحريف الصورة الصادقة عن الشركة وتضليل الأطراف ذات المصلحة عن الواقع الحقيقي لشركة دون خرق القوانين والقواعد المحاسبية، حيث تم اللجوء إلى استعمال ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية وهذا المصطلح نتج عن تغيير مفهوم المحاسبة، نتيجة للخبرة الميدانية واستغلال المرونة المحاسبية وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية مما يؤثر على جودة معلوماتها ومصداقية القوائم المالية عن طريق التلاعب بالأرقام المالية حسب رغبة الإدارة لتحقيق أهداف معينة.

(أ) أولاً: إشكالية الدراسة: من خلال مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

ولإيضاح الإشكالية الرئيسية حاولنا صياغة مجموعة من الأسئلة هي :

- ❖ ما هي أهم الأسس النظرية التي تركز عليها حوكمة الشركات ؟
- ❖ ما هو الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وما علاقتها بالتلاعب المحاسبي ؟
- ❖ ما هو الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

(ب) ثانياً: فرضيات الدراسة

بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات الآتية:

- ❖ الفرضية الأولى: يوجد ارتباط دال احصائياً بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ❖ الفرضية الثانية: يوجد تأثير موجب احصائياً لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ❖ الفرضية الثالثة: إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

(ت) ثالثاً: أهمية الدراسة: تتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية الشركة في حد ذاتها حيث أنها تعتبر المحرك الأساسي للإقتصاد فالرفع من أداء الشركات يؤدي إلى دفع عجلة النمو الاقتصادي.

(ث) رابعاً: أهداف البحث

تسعى هذه الدراسة إلى الأهداف التالية:

- الوقوف على الجوانب الفكرية لكل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية
- معرفة الأساليب المتبعة في إنجاز المحاسبية الإبداعية .
- التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى استخدام المحاسبة كوسيلة للتلاعب بحسابات الشركة.
- التعرف على الدور الذي تمارسه لجن المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.
- التعرف على الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية .

- التعرف على أهم الطرق والوسائل التي تتبعها حوكمة الشركات في محاربة استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

ج) خامسا: أسباب اختيار الدراسة

- محاولة التعمق والفهم الجيد للدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في القضاء أو الحد من ممارسة الأبدع في المحاسبة.
- عدم تناول الموضوع من قبل الباحثين في جامعة أدرار.
- ارتفاع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

ح) سادسا: المنهج المتبع

بهدف معالجة موضوع الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي بسبب ملائمته لإبراز جميع المفاهيم بالنسبة للتأصيل النظري من خلال الاستعانة بأهم الدراسات والكتب المرتبطة بالموضوع، والمنهج التحليلي في الدراسة الميدانية في حيث اعتمدنا في دراسنا على طرح استبيان على مجموعة من مكاتب محافضي الحسابات، وموظفي مصلحة المحاسبة في الشركات العمومية والخاصة كذلك على مجموعة من الأساتذة في التخصص.

خ) سابعا: صعوبات البحث

ومن بين الصعوبات التي واجهناها عند إعدادنا لهذه الدراسة مايلي:
عدم توفر المراجع خاصة الكتب الدراسة.
عزوف بعض المؤسسات الحكومية على منح المعلومة.

د) ثامنا: تقسيمات الدراسة

قسمنا دراستنا إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري حيث تطرقنا فيه إلى التأصيل النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، والفصل الثاني كان تحت عنوان الدراسات السابقة، أما الفصل الأخير فكان بعنوان الدراسة الميدانية تطرقنا فيه لعرض أهم التحليلات والنتائج.

الفصل الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

يعتبر موضوع حوكمة الشركات من أبرز المواضيع التي حظيت باهتمام جميع دول العالم خاصة بعد الانهيارات التي حدثت في الكثير من الشركات العملاقة والتي كان سببها عدم موثوقية البيانات والتقارير المالية الناتجة عن الفساد المالي والإداري وحتى المحاسبي، وباعتبار المحاسبة الإبداعية أحد أهم الطرق المستخدمة في عملية التلاعب بالبيانات اهتم بها المحاسبين والمدققين بشكل كبير. ولذلك وجب البحث عن طرق وأساليب محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ولهذا تعد حوكمة الشركات من أبرز الأساليب المعتمدة لتقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية. سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مفاهيم نظرية حول حوكمة الشركات

المبحث الثاني: مفاهيم نظرية حول المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: مفاهيم نظرية حول حوكمة الشركات

أصبحت حوكمة الشركات من المصطلحات الأكثر انتشاراً في اقتصاديات دول العالم وذلك نتيجة تركيز واهتمام الأكاديميين ورجال الاقتصاد على مفهومها في البلدان ذات الاقتصاديات والمتقدمة والنامية.

المطلب الأول: أصل ونشأة حوكمة الشركات

إن المصطلح هو ترجمة للأصل الإنجليزي لكلمة "GOVERNANCE" المأخوذة من (govern) التي هي باللاتينية "gubernare" وبالاليونانية "kubernan"، وهي ليست كلمة جديدة إلا أن ظهورها في النقاش يعتبر نسبياً تطوراً جديداً، حيث كفكرة شاع استخدامها بشكل واسع مع بداية عقد التسعينات ولعل مصطلح "GOVERNANCE" يفتقد إلى الترجمة الدقيقة إلى اللغات الأخرى.

أما ما يخص ترجمته إلى العربية، فكانت هناك عدة اجتهادات، حيث حاول الاقتصاديون العرب أن يجدوا مرادفاً للمصطلح الأصلي (governance)، وتم استخدام مجموعة كبيرة من المرادفات.¹

أدى ظهور نظرية الوكالة على يد علماء الاقتصاد قديماً (أدولف بيرلي وغاردنر زمينز 1932) في كتابهما "الشركة الحديثة والملكية الخاصة" إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة.²

وعلى الصعيد الأوروبي، ظهرت العديد من التقارير التي أكدت على الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، كان من أبرزها القانون البريطاني الصادر عن بورصة لندن للأوراق المالية، حيث أصدرت تقرير (Cadbury report) في عام 1992 الذي ألزم الشركات البريطانية بالإفصاح عن التزامها بقواعد حوكمة الشركات مع ضرورة تقديم تفسيرات عن القواعد التي لم يتم الالتزام بها.³

¹ خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/2009، ص 51.

² هشام بلغول، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح عن القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي، الجزائر، 2016/2015، ص 3 ص 4 (بتصرف).

³ عمر يوسف عبد الله الحياوي، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط عمان، الأردن، 2017، ص 12.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

تعددت التعاريف التي تناولت موضوع حوكمة الشركات، واختلف الباحثون في تحديد مفهوم موحد لها وفي ما يلي أهم التعاريف:

يمكن إعطاء تعريف لغوي وتعريف اصطلاحى لحوكمة الشركات:

التعريف اللغوي: لفظ الحوكمة مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

وعليه فإن لفظ " الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها الجانب اللغوي:¹

(أ) الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

(ب) الحكم: وما يقتضيه السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

(ت) الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية و إلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة .

(ث) التحاكم : طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

التعريف الاصطلاحي : لا يوجد تعريف موحد لمصطلح Corporate Governance متفق عليه بين كافة الاقتصاديين ، المحللين ، الأكاديميين والقانونيين ، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات .

وهذا الاختلاف انسحب على الترجمة العربية حيث أطلق عليها عدة تسميات مثل حوكمة الشركات ، الإدارة الرشيدة ، الإدارة الحكيمة ، الإجراءات الحاكمة ، حكم الشركات ، حكمانية الشركات ، بالإضافة إلى عدد من البدائل مثل : أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركة ، أسلوب الإدارة المثلى ، القواعد الحاكمة للشركات ، الإدارة النزيهة وغيرها .²

• **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) :**

هي نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث يقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المصاريف ، مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما تبيين

¹ ابتسام شريط وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي ،الجزائر، 2016/2017، ص8.

² أفروخرانيا، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات . دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ، 2014/2015، ص15.

القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الصرف، وهي أيضاً توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف المصرف ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء.¹

• **تعريف السير أدريان كادبوري :**

عرفها في تقريره الشهير تقرير كادبوري سنة 1992م ب " حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار وتراقب به الشركات ... مجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم في مكانه. إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أعضاء الجمعية العامة".²

• **تعريف شركة التمويل الدولية (IFC):**

هي مجموعة من الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد وتوزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة، بما فيهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة.³

• **تعريف مجلس حوكمة الشركات :**

هي إطار القواعد والعلاقات والنظم والعمليات التي يتم من خلالها ممارسة السلطة والسيطرة عليها داخل الشركات، أنها ترافق الآليات التي يتم بمقتضاها محاسبة الشركات وتلك التي تسيطر عليها.⁴

• **تعريف معهد المدققين الداخليين الأمريكي :**

هي العمليات التي تتم عن طريق الإجراءات من أصحاب المصالح من أجل تحقيق إشراف إداري على المخاطر والتأكيد على كفاية ضوابط إنجاز الأهداف.⁵

من خلال التعريفات السابقة يمكننا القول بأن: حوكمة الشركات هي مجموعة من التعليمات والقوانين والإجراءات التي تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركة وتوجيه ومراقبة أداءها بغية تحقيق الأهداف المسطرة ومعالجة كل أنواع الغش والتلاعبات، وكذا تنظيم العلاقات بين أصحاب المصالح المختلفة في الشركة وتوزيع المسؤوليات على أنشطة الشركة و مدرائها والرقابة عليهم .

¹ حاتم رياض مصطفى أصلان، مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية في فلسطين) ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص23.

² بوزر زورحسنا، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021/2020، ص2/3.

³ هشام بلغول، مرجع سبق ذكره، ص10.

⁴ عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، دار الكتب الوطنية، ط1، صنعاء اليمن، 2020، ص6.

⁵ بوزر زورحسنا، مرجع سبق ذكره، ص2

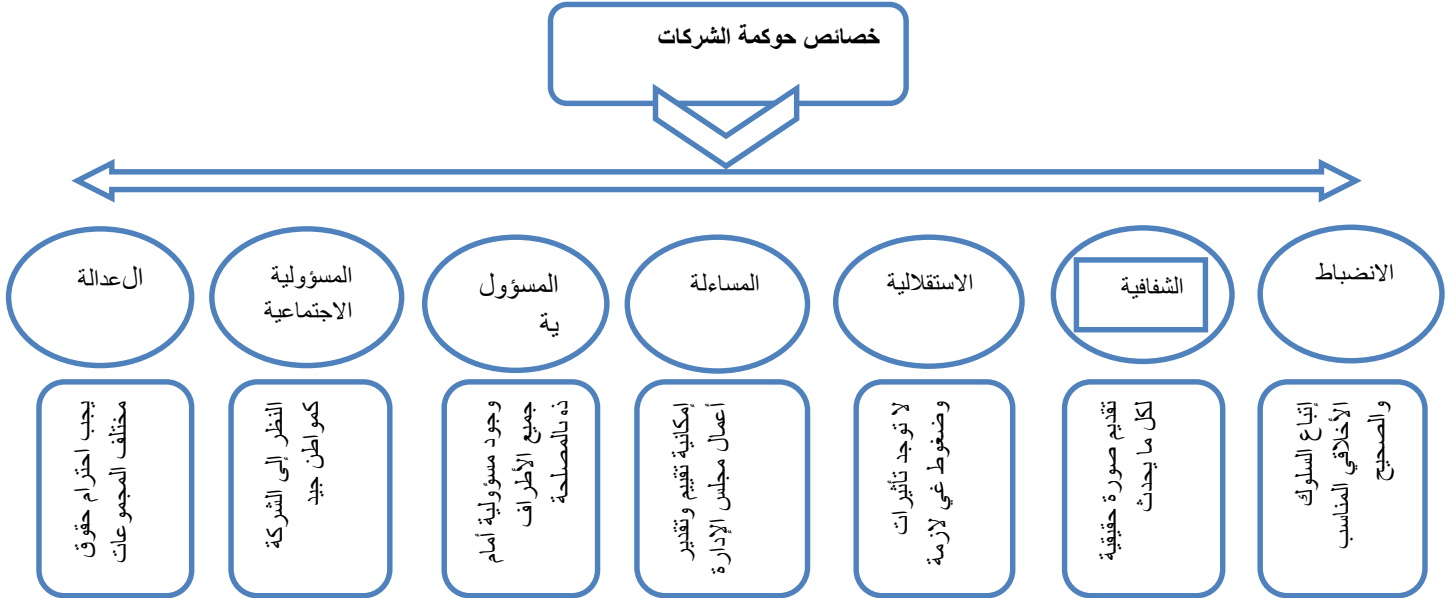
ثانيا: خصائص حوكمة الشركات

تتمثل خصائص حوكمة الشركات فيما يلي¹:

- (1) الانضباط : إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح .
- (2) الشفافية : تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث .
- (3) الاستقلالية : لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- (4) المساءلة : إمكانية تقييم وتقدير أعمال الإدارة والإدارة التنفيذية.
- (5) المسؤولية : المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة .
- (6) المسؤولية الاجتماعية : النظر إلى الشركة كمواطن جيد .
- (7) العدالة : يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة .

والشكل التالي يوضح باختصار خصائص حوكمة الشركات :²

شكل رقم (1) : شكل يوضح خصائص حوكمة الشركات :



المصدر : هشام بلغول، مرجع سبق ذكره، ص12

¹ بن داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة على عينة من شركات ولاية ورقلة)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2014/2015، ص9.

² هشام بلغول، مرجع سبق ذكره، ص12

المطلب الثالث: أهمية، أهداف وركائز حوكمة الشركات:**أولاً: أهمية حوكمة الشركات**

تتجلى أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:¹

- تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات ابتداء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى من العاملين فيها.
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده.
- تفادي وجود أية أخطاء عمديه أو أي انحراف كان ومنع حدوثه أو استمراره.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنتاج.
- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية. وعدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أو غيرهم.
- أداة تمكن المجتمع التأكيد من حسن إدارة الشركات وتعتمد في إدارتها على أسلوب عملي وعلمي، يؤدي إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادلة وشفافة تحقق الانسياب في توفير النزاهة للأسواق المالية وأصحاب المصالح وتوفير أداة جيدة للحكم على مجالس إدارة الشركات ومن ثم محاسبتهم وفق الأطر القانونية.
- تطبيق مبادئ الحوكمة السليمة يؤدي أيضا إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل. نظرا لما ستمتع به هذه الشركات من شفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية.
- توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية منهم، وتنظيم عوائدهم.
- التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات وهي أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة، وتخفيض تكاليفها.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية وضمان تدفق الأموال المحلية والدولية.
- ضمان الحصول على مجلس قوي ومهني قادر على اختيار مديرين مؤهلين وذوي كفاءة عالية قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة المختلفة في إطار القوانين واللوائح، وبطريقة أخلاقية.

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات

تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:²

1. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.
2. تحسين أداء الشركة.
3. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين.

¹ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص9، ص10.

² بن داود محمد عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص11.

4. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.
5. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدبيا وأخلاقيا. وتهدف حوكمة الشركات كذلك إلى:¹
6. الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء الحوكمة الرشيدة .
7. تقليل المخاطر المالية والاستثمارية .
8. تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات.
9. زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني .

ثالثا: ركائز حوكمة الشركات

تتمثل ركائز حوكمة الشركات فيما يلي:²

- (1) السلوك الأخلاقي: ويتضمن:
 - الالتزام بالأخلاق الحميدة؛
 - الالتزام لقواعد السلوك المهني؛
 - التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة؛
 - الشفافية عند تقديم المعلومات؛
 - الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية.
- (2) الرقابة والمسائلة: وتتضمن:
 - وجود جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصالح الشركات والبورصة والبنك المركزي؛
 - وجود جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين ولجنة المراجعة والمراجعون الداخليين والمراجعون الخارجيين؛
 - وجود جهات أخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون.
- (3) إدارة المخاطر: وتتضمن:
 - وضع نظام لإدارة المخاطر؛
 - الإفصاح وتوصيل النتائج إلى المستخدمين وأصحاب المصالح.
- (4) دور أصحاب المصالح: ويتضمن:
 - أ) لجنة المراجعة حيث تساهم بدور فعال فيما يلي:
 - الإشراف على القوائم المالية التي تعد قبل إجراء المراجعة الخارجية؛
 - النظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛

¹ هشام بلغول، مرجع سبق ذكره، ص14.

² حمزة بولحشيش، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استقراء دراسات سابقة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، قسم علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2020/2019. ص14/15.

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين؛
 - التأكد من وجود نظام فعال لإدارة المخاطر.
- ب) مجلس الإدارة؛
ت) المراجعة الداخلية؛
ث) المراجعة الخارجية.

المطلب الرابع : مبادئ,محددات وأبعاد حوكمة الشركات

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ حوكمة الشركات في عام 1999م، ومن ثم قامت بمراجعتها وتعديلها في عام 2004م لتشمل آخر التطورات في الدول الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة، وأوضحت المنظمة المبادئ حسب التالي¹:

المبدأ الأول:ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات :

يجب أن يتوفر إطار للحوكمة يعمل على تشجيع شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتماشى مع أحكام القانون، ويوضح المسؤوليات المختلفة الخاصة بالسلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

المبدأ الثاني : حفظ حقوق المساهمين :

وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في اجتماعات الجمعية العمومية .

المبدأ الثالث: المعاملة العادلة أو المتكافئة للمساهمين :

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتوفر الفرصة لجميع المساهمين للحصول على تعويض مناسب عن التقصير في حقوقهم.

المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة :

يجب أن يدرك إطار حوكمة الشركات حقوق الأطراف ذوي المصالح وتشجيع التعاون الفعالين المؤسسات والأطراف ذوي المصالح في خلق الثروة والوظائف والاستمرارية لمؤسسات تتمتع بالحصافة(بالسلامة)المالية.

المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة

الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات .²

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة:

¹ حاتم رياض مصطفى أصلان، مرجع سبق ذكره، ص45.

² بن داود محمد عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص11.

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.¹

ثانياً: أبعاد حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة نوردتها في العناصر التالية:²

. **البعد الإشرافي:** فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.

. **البعد الرقابي:** ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلاً عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاليتهم.

. **البعد الأخلاقي:** ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية مما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة والأمانة ونشر ثقافة الحكومة على مستوى إدارات المؤسسات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

. **الاتصال وحفظ التوازن:** ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.

. **البعد الإستراتيجي:** ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استناداً إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استناداً إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

. **المساءلة:** ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء المؤسسة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة المؤسسة.

. **الإفصاح والشفافية:** ويتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى المؤسسة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الالتزام بمبادئ الحوكمة طبقاً لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.

ثالثاً: محددات حوكمة الشركات:

¹ أفروخرانيا، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² أفروخرانيا، مرجع سبق ذكره، ص 32.

من أجل الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وتشمل هذه المحددات والعوامل مجموعتين:¹

(أ) **المحددات الداخلية:** تشمل القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة الاقتصادية التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين المصالح، وهناك عدة أطراف معنية بحوكمة الشركات وتتمثل في كل من: المساهمين، مجلس الإدارة، أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة.

(ب) **المحددات الخارجية:** هذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات التي تختلف من دولة إلى أخرى فهي عبارة عن القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق، تعطي نظرة حول المناخ العام للاستثمار في الدول وتشمل:

- القوانين التي تنظم وتضمن كفاءة السوق مثل قوانين رأس المال، قوانين المؤسسات، قوانين المنافسة ومنع الاحتكار وقوانين الإفلاس.
- كفاءة القطاع المالي (البنوك والأسواق المالية) في توفير التمويل اللازم للمشاريع.
- درجة تنافسية السلع والخدمات .
- فعالية الهيئات والأجهزة الرقابية في تنفيذ رقابة صارمة على الشركات.
- وتعتبر المحددات الخارجية مهمة جدا في تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة وهذا ما يقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص لها.

المبحث الثاني: مفاهيم نظرية حول المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول : مفهوم وخصائص وأهداف المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، عندما واجهت العديد من المؤسسات الاقتصادية صعوبات وثورات مالية حيث كان هناك ضغوطات لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجادها، وعندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها.²

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية ، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب ، فقد ظهر العديد من التعريفات لهذا المفهوم نذكر منها ما يلي:

¹ هشام بلغول، مرجع سبق ذكره، ص19 (بتصرف).

² ملاك قرون، أمينة برياري، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020/2019، ص3. (بتصرف)

✓ يطلق على مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة (Creative Accounting) على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعياً وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وقدم الاقتصادي "آدم سميث" وفق خبرته كمحلل استثماري مفهوم يقول فيه: " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"¹.

✓ ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الإنجليزي "Ian Griffiths" عام 1986م بعنوان **المحاسبة الإبداعية**، وعرفها بأنها "مجملة الإجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عمليات خداع كبرى"².

✓ عرفت المحاسبة الإبداعية أيضاً بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستعادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية"³. من خلال التعريف السابقة يمكننا القول بأن المحاسبة الإبداعية هي: صورة من صور التلاعب و الاحتيال في مهنة المحاسبة تقوم على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية، تمارس من طرف أشخاص يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من تحريف القيم ببراعة بالطريقة التي يريدونها، الغرض منها إبراز الصورة الجيدة للمؤسسة في نظر مستخدمي المعلومة المحاسبية .

ثانياً : خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:⁴

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة .
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.

¹ معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين) ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2016/2015، ص45.(بتصرف)

² آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2020/2019، ص 25/24.

³ آسيا لعروسي، المرجع السابق، ص 26/25.

⁴ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص35.

- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثالثا: أهداف المحاسبة الإبداعية

بشكل عام يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعديل الحسابات بما يسمح بشكل أساسي بتحسين المعلومة، ولكن في بعض الأحيان يكون الهدف عكس ذلك وإنما تضليل قارئ القوائم المالية عن طريق تعديل الحسابات بشكل غير حقيقي خاصة إذا أرادت المؤسسة تخفيض النتيجة بغية التقليل من حصة العمال فيها وتقاديا لدفع تحفيظات مثلا، أو بهدف إظهار صورة جيدة عن أداء المؤسسة ووضعيتها المالية والمحاسبية ووضعيتها خزيتها لتبويض وتجميل صورتها في البورصة وعليه يمكن النظر للمحاسبة الإبداعية على أنها أداة لتعديل النتيجة ولإظهار القوائم المالية.

حيث يظهر أيضا للمحاسبة الإبداعية على أنها ممارسة تصويرية لإظهار حسابات المؤسسة في شكل مصطنع، عن طريق الاستفادة من البدائل القانونية والمالية والاقتصادية الممكنة والمتاحة من خلال المعالجة المحاسبية للأحداث التي تمر بها المؤسسة وتقييم عناصر أصولها وخصومها عن طريق إجراء عمليات تقييم قد ترفع من الإيرادات وتضاعف عناصر الأصول والخصوم وقد تخفض من ذلك حسب الأهداف التي تريدها المؤسسة.

فبعد الأزمات الاقتصادية والمالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية والانهيارات المالية في العديد من أسواق رأس المال، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص في عمليات المراجعة وتدقيق الحسابات والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة.¹

المطلب الثاني: عوامل وأسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

أولا : عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية بسبب تضارب المصالح بين الأطراف مستخدمي القوائم المالية فمجلس الإدارة يطمح إلى تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ، وحملة الأسهم يطمحون إلى تعظيم العائد الاستثماري، والموظفين يسعون إلى زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، ومحصلو الضرائب يسعون إلى تحصيل ضرائب أكثر ، وفي ما يلي أهم العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

(أ) حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية :تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية

¹ بن بلقاسم سفيان، رزقي إسماعيل، ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية، مجلة معارف، العدد 20، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، جوان 2016، ص 86/ص 87.

بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.¹

(ب) **حرية التقديرات المحاسبية**: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.²

(ت) **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية**: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.³

ثانياً: الأسباب: من بينها:⁴

- 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.
- الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة بالشكل أو المضمون.
- الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي.

- الحاجة إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي.
- اختلاف توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية.

المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية ومجالات استخدامها

أولاً: مجالات المحاسبة الإبداعية

تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية في:⁵

1. نظام المعلومات المحاسبي.

¹ مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني أسماء، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمدة لخضر بالوادي، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 368.

² ملاك قرون، أمينة برياري، مرجع سبق ذكره، ص 9.

³ معاذ بوعروج، مرجع سبق ذكره، ص 48.

⁴ قبال زينب، ديفنبحياة، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2015/26/25.

⁵ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

2. القياس المحاسبي.

3. طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة .

4. الأساليب المختلفة لعرض القوائم المالية والمحاسبية.

5. أساليب التحليل المالي.

6. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية:

تأخذ المحاسبة الإبداعية عدة أشكال كالمحاسبة النفعية، إدارة الأرباح، تمهيد الدخل والعديد من الأشكال الأخرى متمثلة في ما يلي :

- **المحاسبة النفعية** : هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.¹
- **إدارة الأرباح**: أية أفعال تتخذ لمعالجة الأرباح الحالية المفصح عنها لمؤسسة اقتصادية ما والتي قد يكون لها تأثير سلبي وضار اقتصاديا في المدى الطويل على ربحيتها.²
- **تلطيف صورة الدخل**: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ.³
- **التلاعب بالتقارير المالية**: يعرف بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.⁴
- **ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**: هي ممارسات لأساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات ابتكاريه ومستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف و الإيرادات.⁵

المطلب الرابع : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها

أولاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية وفي ما يلي أهم هذه الدوافع:⁶

¹ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص39.

² ملاك قرون، أمينة برياري، مرجع سبق ذكره، ص14.

³ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات استكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص22.

⁴ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص22.

⁵ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص39.

⁶ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص23/ص24.

1. **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي أن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.
2. **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:** إن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3. **زيادة الاقتراض من البنوك:** يستخدم العديد من البنوك الخارجية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
4. **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
5. **تحسين الأداء المالي للمنشآت بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
6. **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيفٍ متقدمٍ على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

ثانياً: الأساليب:

تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في النقاط التالية:

1. **أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:** تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول مجودات المؤسسة والتزاماتها، إلا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبنودها من خلال:¹
 - (1) **الأصول غير الملموسة:** يتم ذلك من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية.
 - (2) **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

¹ ابتسام شريط وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41/ص 42. (بتصرف)

- (3) **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض السعر.
- (4) **النقدية:** يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.
- (5) **الذمم المدينة:** يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- (6) **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- (7) **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها.
- (8) **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة جلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- (9) **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- (10) **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى LIFO أو العكس .
- (11) **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب.
2. **أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):**

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:¹

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.
- تسجيل إيراد مزيف.
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ال عدد27، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة، العراق، 2011ص366.

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة.

3. قائمة التدفقات النقدية: ¹

- يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.
- تقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب.

4. قائمة التغير في حقوق الشركاء:

إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الشركاء يمكن أن تطالها المحاسبة الإبداعية كالتغيرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.²

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

يتمثل الهدف الأسمى لحوكمة الشركات في ضبط القوانين والمعايير التي تحكم الشركات للحفاظ على مصالح كل الأطراف المستفيدة من الشركة، ولكون المحاسبة الإبداعية تعمل على إخفاء بعض المعلومات أو تحريفها عن طريق عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء بسلامة شكلها القانوني فقط. فكان لابد من إصدار معايير جديدة تحد من هذه الممارسات، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى الاتجاهات الحديثة لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية وسنسلط الضوء على دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في مواجهتها.

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

تتمثل أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في:

1) تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ³

من خلال ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة تتدخل حوكمة الشركات في محاولة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة

¹ سيد عبد الرحمان بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة الاقتصاد والأعمال العربية، المملكة العربية السعودية، العدد ، أوت 2013، ص67.

² سيد عبد الرحمان بله، مرجع سبق ذكره، ص67.

³ حمزة بولحشيش، مرجع سبق ذكره، ص22. (بتصرف)

في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة لآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة .

إن ركائز الحوكمة الثلاث، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها إيجابياً؛ إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح، كما تعد ضرورية أيضاً لإحكام ضبط الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول بأن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاثة يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

(2) دور مجلس معايير الحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور مجلس إصدار المعايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، وكان يهدف من وراء هذا التغيير إلى ¹:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من الدول بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على المعايير المحاسبية الدولية .
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التغييرات والتعديلات وذلك لتفادي الاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات ما يلي :
- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط المؤسسة.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العلمي ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العلمي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف

¹ مومن فاطمة الزهراء وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص370/ص371.

النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام استغلال ذلك التناقض أو التعارض.

- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

(3) دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختبائي أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش والجهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:

. كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.

. اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف

الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

. إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

المطلب الثاني: دور الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية

تساهم الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحجيم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مما ينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركة أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفيما يلي عرض لتلك الآليات المقترحة:¹

1. **معايير المحاسبة والتدقيق:** تعد بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء عمليات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح للشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه (Sarbanes.Oxley) والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.

¹ لعروسي آسيا، مرجع سبق ذكره، ص، ص171، 172

2. **التدقيق الداخلي:** يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، بما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة لأعمالها ومن ثمة صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها وذلك نتيجة لاستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعية لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

3. **لجان التدقيق:** أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما ينجم عنه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

4. **التدقيق الخارجي:** أصبح دور المدقق الخارجي جوهريا وفعالاً في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة.

المطلب الثالث: دور أخلاقيات المهنة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتمد أخلاقيات مهنة المحاسبة على مجموعة من الأبعاد إذا ما توافرت، فإنها ستساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتتمثل في:¹

(أ) **دور الموضوعية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:** تعتبر الموضوعية من المتغيرات المهمة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بالدور الفعال في كشف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح، والتأثير على جودة التقارير المالية، وذلك لأن توفر الموضوعية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية، أما بالنسبة للمراجع الخارجي والمحاسبين المهنيين، فيفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة المهنيين بعدم التحيز في حكمهم المهني، أو التحيز غير الضروري من جانب الآخرين للسيطرة على أحكامهم المهنية.

(ب) **دور الاستقلالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:** يعتبر استقلال مراقب الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات، التي قد يتعرض لها استقلال مراقب الحسابات، وترجع أهمية استقلال مراقب الحسابات لكونه أحد أهم معايير المراجعة، وإن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمو القوائم المالية، لإضفاء الثقة على مستخدمو تلك القوائم وهناك بعدان للاستقلال هما: **الشق الظاهري:** والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية لمراجع الحسابات بخلاف

¹ آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص 172/173.

أُتعبه في المؤسسة محل المراجعة، والذي بدوره يجعله لا يستجيب لأي ضغوطات تضعف من قدرته على كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الشق الحقيقي: والذي يتعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات الخارجي لأي إجراء يؤدي إلى فقدانه استقلالته، وبالتالي التأثير على عدم عدالة القوائم المالية.

ث) دور الكفاءة المهنية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: يتعلق الالتزام بمعايير الكفاءة المهنية بالالتزام بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تحد من المحاسبة الإبداعية، حيث أن معظم الانهيارات المالية التي حدثت لبعض الشركات العالمية كانت بسبب تواطؤ واضح ما بين الإدارة، وبعض مكاتب المراجعة، وذلك بسبب التلاعب وإظهار القوائم المالية بغير حقيقتها العادلة وتضليل أصحاب المصالح، إلا أن خبرة مراقب الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، وذلك كنتيجة لارتفاع عدد حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية، وذلك بسبب إسناد مهام المراجعة لأشخاص حديثي الخبرة، حيث تمثل الخبرة عاملاً مهماً للكفاءة وفاعلية أداء مراقب الحسابات، وذلك يسري جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي.

ج) دور النزاهة و الشفافية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: يجب أن يتصف المحاسب أو المراجع بالعدل، وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أداءه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وأن لا يخضع في حكمه لآراء الآخرين، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات على غير حقيقتها، وأن لا يتلاعب بالتقارير المالية، كما ينبغي أن لا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده وتجعله يقع تحت تأثير الآخرين مما يهدد موضوعية حكمه المهني، حيث أن الالتزام بهذه المعايير لا تجعل المحاسب قادراً على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا الجانب النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية تبين لنا أن الدافع الأساسي وراء نشوء مفهوم حوكمة الشركات هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، الأمر الذي جعل الملاك ومجلس الإدارة في تضارب دائم حول مصالحهم، وبالتالي انهارت كبرى الشركات العالمية وشهد العالم أزمة مالية خانقة زعزعت الكيان الاقتصادي، فالحوكمة ماهي إلا مجموعة أحكام لضبط أنظمة المؤسسات والرقابة عليها تعمل على تحديد المسؤوليات وحفظ حقوق جميع الأطراف المتعاملين مع المؤسسة، أما المحاسبة الإبداعية فهي عبارة أساليب وممارسات غير أخلاقية تستخدمها المؤسسات لتحقيق أهداف خفية من طرف المسيرين والمحاسبين عن طريق استغلال المرونة المحاسبية المتاحة في المعايير والأنظمة المحاسبية. وتلعب الحوكمة دورا مهما في المنع أو التقليل من هاته الممارسات عن طريق مجموعة من الركائز، المبادئ الأبعاد والمحددات.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة في حوكمة
الشركات والمحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

تطرقنا في الفصل السابق إلى حوكمة الشركات وما يتعلق بها من نشأة ومفهوم، مبادئ، محددات، أبعاد وركائز، وما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية من أساليب ودوافع وغيرها، كما أبرزنا علاقة حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. ومن أجل إثراء هذا الجانب النظري ارتأينا التطرق في هذا الفصل إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع حوكمة الشركات والتي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وتم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة حوكمة الشركات

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي، سنة 2010، بعنوان: حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية.¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وتمثلت عينتها في 89 شركة مساهمة عامة في المملكة العربية السعودية واستخدمت أداة الأسلوب الإحصائي لجمع البيانات وفق المنهج التحليلي وكان من أبرز نتائجها وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تركيز الملكية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية؛ وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركة المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية.

2. دراسة حاتم رياض مصطفى أصلان، سنة 2015، بعنوان: مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية في فلسطين).²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية بالمصارف التجارية في فلسطين وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المصارف التجارية العاملة في فلسطين التي لها فروع في قطاع غزة ومعتمدة من قبل سلطة النقد الفلسطينية، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أن المصارف العاملة في فلسطين تلتزم بتفعيل وتطبيق مبادئ الحوكمة، وفقاً لما جاءت به منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية ولجنة بازل للإشراف المصرفي، والقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف عن سلطة النقد الفلسطينية.
- لوحظ أن عدم التطبيق السليم لضوابط وقواعد الحوكمة هو من الأسباب الرئيسية للأزمة المالية مما ينعكس سلباً على استقرار النظام المالي والاقتصادي للمصارف.
- يساهم تطبيق مبدأ عضوية وهيكل مجلس الإدارة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية.
- يساهم تطبيق مبدأ إدارة المخاطر في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية بدرجة كبيرة جداً، حيث كانت نسبة هذا المحور الأعلى من بين جميع المحاور بسبب تعرض المصارف لدرجة عالية جداً من المخاطر.

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة التحليل المالي، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010

² حاتم رياض مصطفى أصلان، مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية في فلسطين)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.

• لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية تعزى للبيانات الشخصية التالية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة في العمل الحالي، الموقع الوظيفي، عدد الدورات التدريبية في مجال الحوكمة، عدد الدورات التدريبية في مجال اكتشاف الغش والتلاعب).

3. دراسة مجيلخليفة سنة 2018، بعنوان: دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية.¹

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية وتقديم مقترحات التطوير المناسبة، وتمثلت عينة الدراسة في بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف واستخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهجين الوصفي والتحليلي وكان من أبرز نتائجها ما يلي:

- ✓ يعمل النظام المحاسبي المالي على الرفع من درجة الإفصاح والشفافية عن ملكية أسهم الشركة بدرجة كبيرة جدا، وذلك نظرا لاستحدثاته وإلزامه الشركات بإعداد قائمة تظهر التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة وهي قائمة التغير في حقوق الملكية، والتي تعتبر قائمة جديدة أدرجة ضمن القوائم المالية الأساسية نظرا لأهميتها في تحليل حركة الأموال الخاصة، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يدرجها ضمن الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية هذه القائمة.
- ✓ يساهم النظام المحاسبي المالي في توفير معلومات مالية قابلة للفهم من خلال اعتماده على إطار تصوري مستمد من المرجعية الدولية للمحاسبة يبين أسس إعداد وعرض القوائم المالية، اهتم من خلاله بعرض المبادئ والقواعد التي تحكم التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها بصفة صريحة وشفافة مما يمكن مستخدمي القوائم المالية من فهمها، كما أن اهتمامه بالملاحق كقائمة أساسية يزيد من درجة الإفصاح عن وتفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية الأمر الذي يعزز من خاصية القابلية للفهم.

✓ صعوبة تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع المهني ترجع بدرجة كبيرة لتأثر سلوك منظمي وممارسي المهنة بالخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني، حيث أن عمل المؤسسات الجزائرية

¹ مجيلي خليفة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية (دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف)، أطروحة دكتوراه في محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2018/2017.

بالنظام المحاسبي القديم قد رسخ أعرافا وتقاليد بعيدة كل البعد عن محتوى وثقافة معايير التقارير المالية الدولية.

4. دراسة بودريالة محمود السعيد و حروشي جلول, بعنوان: دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ

المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية . دراسة ميدانية . سنة 2021.¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية تطبيق حوكمة الشركات بالنسبة للشركات الجزائرية, ودراسة أثر حوكمة الشركات على مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات الجزائرية. وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة من مسؤولي وموظفي مصلحة المالية والمحاسبة في بعض شركات ولاية سطيف وضواحيها واستخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز نتائجها:

- إن حوكمة الشركات أداة مهمة لضمان الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية.
- أثبتت الدراسة أن خصائص الحوكمة الجيدة تساهم في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي المستخدم في القوائم المالية.
- دور المراجعة الخارجية في طمأنة الأطراف ذوي العلاقة ومساعدتهم في عملية اتخاذ القرار .

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

(1) دراسة " Chi-Yih Yang " " Victor Murinde " " Xiaoming Ding "، سنة 2010، بعنوان:

Ownership Structer, Corporate Governance and Income Smoothing in China.² (2

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن العلاقة بين هيكل الملكية, آليات حوكمة الشركات وممارسات تمهيد الدخل في الصين وتمثلت عينتها في 1353 شركة مدرجة في بورصتي "شنغهاي" و"شنتشن" في الصين, واستخدمت أداة " 1971,Eckel" لجمع البيانات وفق المنهج التحليلي وكان من أبرز نتائجها أن هناك عدد كبير من الشركات في الصين تمارس تمهيد الدخل وبالتالي فإن تفعيل آليات حوكمة الشركات ضرورة حتمية لا بد منها للرقابة على هذه الشركات, إضافة إلى أن شركات القطاع العام تخضع للمراقبة والمتابعة من طرف المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية بحكم امتلاكهم القوة والحافز على مراقبة الإدارة عن كثب مما يحد من حرية المدراء في ممارسة تمهيد الدخل.

¹ بودريالة محمود السعيد, حروشي جلول, مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال مختبر دراسات التنمية المكانية وريادة الأعمال JECE, دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية (دراسة ميدانية), العدد 7, 2021, كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير, جامعة أحمد دراية أدرار, الجزائر.

² Chi-Yih Yang, Victor Murinde and Xiaoming Ding, Ownership Structer, Corporate Governance and Income Smoothing in China, Working paper available from

http://www.efmaefm.org/0EFMSYMPOSIUM/2010-China/papers/EFM2010_2.pdf , 11/05/2022,

19:25, 2010

(3) دراسة "MsoodFooladi" و "MaryemFarhadi", سنة 2011, بعنوان: "Corporate Governance and Audit Process".¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التدقيق من خلال مراقبة جودة عملية إعداد التقارير المالية للتقليل من التباين القائم بين المديرين وأصحاب المصالح, وتمثلت عينتها في اثنين من المحاسبين القانونيين واستخدمت أداة المقابلة الشخصية لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي وكان من أبرز نتائجها أن المدققين يرون بأن مجلس الإدارة هو المتحكم في عملية التدقيق مهما تم التخطيط لها إلا أن لمجلس الإدارة له الدور المهم في تدقيق الحسابات وهذا ما يتفق مع نظرية الوكالة في انتهازية الوكلاء.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة خالد جمال الجعارات, دنيا سليمان أبو خليفة, سنة 2015, بعنوان: المحاسبة الإبداعية بين

الموثوقية والتلاعب (اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية).²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأسس المحاسبة الإبداعية, بالإضافة إلى التعرف على الممارسات المحاسبية التي تصب في وجهي العملة المتعلقة بالنواحي الإيجابية والسلبية لمفهوم المحاسبة الإبداعية, بالإضافة إلى بيان كيفية التعزيز الإيجابي لمفهوم المحاسبة الإبداعية بما يكفل تحقيق موثوقية المعلومات المالية وضبط سلبياتها بما يكفل القضاء على التلاعب باسم المحاسبة الإبداعية, كما هدفت هذه الدراسة كذلك لاقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن معه التأكيد على إيجابياتها والحيلولة دون تشويه مفهومها بالممارسات المحاسبية الخاطئة, وتمثلت عينة الدراسة في معايير التقارير المالية الدولية IFRSSs والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي 2010, التي استخدمت المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز نتائجها: وجود ممارسات متعددة للمحاسبة الإبداعية, وإمكانية اتخاذها كوسيلة مشروعة للتلاعب لتجنب الوقوع في كوارث التصفية, تعدد السياسات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالمعالجات تجعل بالإمكان اتخاذها كوسيلة للتلاعب باختيار السياسات المحاسبية التي تصب في صالح المنشأة, عدم قدرة الضوابط القانونية والمهنية على توجيه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. دراسة عادل نقموش, سنة 2019, بعنوان: الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر (دراسة ميدانية).³

¹ MsoodFooladi and MaryemFarhadi, Corporate Governance and Audit Process, International

Conference on Humanities, Society and Culture, Singapore University, Novembre 6, 2011, Singapore.

² خالد جمال الجعارات, دنيا سليمان أبو خليفة, المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب (اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية), المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية, العدد 01, قسم, كلية, جامعة الشرق الأوسط, الأردن, 2015.

³ عادل نقموش, الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر (دراسة ميدانية), مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, العدد 02, قسم, كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية, جامعة المسيلة, الجزائر, 2019

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية نشوء المحاسبة الإبداعية، التعرف على مفهومها، تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة من الناشطين في المجال المحاسبي الجزائري ممثلين في خبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وأساتذة، واستخدمت أداة الاستبيان، لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز نتائجها إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة؛ يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعياً منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات، وقدم الباحث مجموعة من التوصيات من بينها تعميق تطبيقات نظرية الوكالة بما يحقق حماية حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات، وكذلك ضرورة الاهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية والمالية في الكليات والمعاهد المتخصصة، فضلاً عن تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال للتعرف على الإجراءات التي يمكن إتباعها عند ممارسة التحريف للقوائم المالية لتحقيق أهداف محددة، وكذلك لتعزيز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساسي للمعلومة المحاسبية.

3. دراسة آسيا لعروسي، سنة 2020، بعنوان: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر. " دراسة استطلاعية"¹

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية، التعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية وبيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية حيث تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذلك مزاولي مهنة المحاسبة من أصحاب المكاتب على اختلاف وتعدد أنشطتهم وتخصصاتهم واستخدمت الباحثة أداة استمارة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، وكان من أبرز نتائجها ما يلي:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أنها تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛
- توجد علاقة عكسية بين ممارسة المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية؛
- أثبتت الدراسة الإحصائية بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتعلقة بتغيير الطرائق والتقديرية المحاسبية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها المختلفة.

¹ آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره،

4. دراسة ملاك قرون و أمينة برياري, سنة 2020, بعنوان أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها في على جودة القوائم المالية.¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية وأهم أساليب ظهورها, التعرف على معايير قياس جودة القوائم المالية وأهم العوامل المؤثرة عليها, اختيار ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وأثر هذه النوع من الممارسة على جودة القوائم المالية, التعرف على جور المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وتمثلت عينتها في مجموعة من المهنيين المتمثلين في المحاسبين المعتمدين, محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر, واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي . وكان من أبرز نتائجها: أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من بين أحداث أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية, حيث يؤثر هذا النوع من الممارسات على جودة القوائم المالية .

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

01) OriAmat, Johan Blake, Jack Dowds, (1999), THE ETHICS OF CREAVE ACCOUNTING.²

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم المحاسبة الإبداعية, إضافة إلى توضيح الجوانب الأخلاقية التي لها علاقة بمهنة المحاسبة, وتمثلت عينتها في مجموعة من محافظي الحسابات في المملكة المتحدة وإسبانيا ونيوزيلندا, استخدم الباحثون أداة استطلاع رأي لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي وقد توصلت إلى أن هناك الكثير من العوامل التي تدفع المديرين لممارسة مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية, كما أن معايير المحاسبة الدولية تحذر من هذه الممارسات كونها تشكل خطرا أخلاقيا يمنع تطوير مهنة المحاسبة وممارستها.

02) ABBASSI Saber, ZANOUDA Imane , CHAOUBI Mahmoud Faouzi, (2022), Using the ARDL approach to Interpretation of relationship brtween creative accounting practices and tax evasion(company case studyn:COCA-COLA (1998-2020))³.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي في الشركات الدولية, وتمثلت عينتها في شركة كوكا. كولا خلال الفترة 1998. 2020 واستخدمت أداة حدود الاندماج المشترك في فئتين,

¹ ملاك قرون, أمينة برياري, مرجع سبق ذكره

² OriAmat and others, THE ETHICS OF CREAVE ACCOUNTING, Journal of Economic Literature

classification, December 1999 ورقة عمل

³ ABBASSI Saber and others, Using the ARDL approach to Interpretation of relationship brtween creative accounting practices and tax evasion(company case studyn:COCA-COLA (1998-2020)), Journal of contemporary Business and Economic Studies vol.(05) No.(1)(2022),Faculty of Economic ,Commercial and Management Sciences, University of BISKRA (ALGERIA).

لجمع البيانات وفق المنهج Beneish-m للأعمال وكان من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن شركة كوكا كولا مارست المحاسبة الإبداعية طول الفترة مابين (1998 . 2020) لأن معامل (M) - درجة <2.22 (-) كما تم إقتراح مجموعة من التوصيات من بينها أن اتجاهات البحث المستقبلية يمكن تطويرها من خلال توسيع عينة الدراسة واستخدام الدراسة القطاعية .

المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

المطلب الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو أن كل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية تؤثران في جودة التقارير المالية باستثناء دراسة مجيلي خليصة التي هدفت إلى تبيان مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ودراسة بودريالة محمود السعيد وحروشي جلول التي هدفت إلى إبراز مدى أهمية حوكمة الشركات وأثارها على مستوى التحفظ المحاسبي في الجزائر .

اتفقت الدراسات السابقة في عينتها حيث طبقة الدراسات على مجموعة من المحاسبين المعتمدين وموظفي مصلحة المالية والمحاسبة في الشركات العامة والخاصة باستثناء دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي ودراسة مجيلي خليصة التي طبقة الدراسة على عينة من شركات المساهمة.

استخدمت الدراسات السابقة أداة الاستبيان لجمع البيانات باستثناء دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي التي وظفت أداة الأسلوب الإحصائي ودراسة خالد جمال الجعارات, دنيا سليمان أبو خليفة التي اعتمدت على التقارير المالية الدولية IFRSS والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي كأداتين لجمع البيانات. وظفت الدراسات السابقة أحد المنهجين الوصفي أو التحليلي أو هما معا باستثناء دراسة أسيا لعروسي التي أضافت المنهج الاستقرائي ودراسة ملاك قرون وأمينة برباي التي أضافت المنهج التاريخي. اختلفت دراسة خالد جمال الجعارات عن بقية الدراسات في أنها تناولت مشكلة الدراسة من جانب نظري مستخدمة منهج تحليل المحتوى.

المطلب الثاني: الفجوة العلمية التي تتناولها الدراسة الحالية

من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي وهدفها العام إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي:

تضمنت هذه الدراسة ربط للمشكلة البحثية بالمتغيرات المعاصرة.

استخدمت هذه الدراسة مدخلين بحثيين وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعا في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي.

لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات مكونة من محافظي حسابات وأكاديميين بالإضافة إلى محاسبين من مختلف القطاعات العامة والخاصة لضمان تشخيص الواقع بدقة. استخدمت في هذه الدراسة أداة الاستبيان وذلك من أجل تجميع البيانات بدقة أكبر. ومن العرض السابق يتضح أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وشمول عينتها لـ 30 شخص من ممتهي المحاسبة في ولاية أدرار بواسطة استبانة وزعت عليهم واستخدم كل من المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي في هذه الدراسة.

المطلب الثالث: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

مما لا شك فيه أن الدراسة الحالية استفادت كثيرا من مما سبقها من دراسات، حيث حاولت أن توظف كثيرا من الجهود السابقة للوصول إلى تشخيص دقيق للمشكلة ومعالجتها بشكل شمولي، ومن جوانب الاستفادة العلمية للدراسات السابقة ما يلي:

- استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول إلى صياغة دقيقة للعنوان البحثي الموسوم بدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- استفادة الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول للمنهج الملائم لهذه الدراسة.
- وظفت الدراسة الحالية توصيات ومقترحات الدراسات السابقة في دعم مشكلة الدراسة وأهميتها خصوصا دراسة: بوردباله محمود السعيد وحروشي جلول المعنونة بدور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية.
- استفادة الدراسة الحالية من دراسة مجيلي خليصة ودراسة آسيا لعروسي في صياغة أداة الدراسة.
- استفادت الدراسة الحالية من دراسة هشام بلغول ودراسة أفروخ رانيا في إثراء الإطار النظري.
- استفادت الدراسة الحالية من دراسة سيد عبد الرحمان بلة ودراسة رقية الطيب علي أحمد في صياغة التصور المقترح.

خلاصة الفصل

من خلال استعراضنا لعدد من الدراسات السابقة لموضوع دراستنا اتضح لنا أن لحوكمة الشركات دورا مهما في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولذلك يجب الحرص على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات في المؤسسات حتى يتم تخفيض التلاعبات المحاسبية، وهذه أهم نتيجة توصلت إليها الدراسات السابقة بالإضافة إلى الدراسة الحالية.

كما أن الدراسة الحالية جاءت لتغطية فجوة علمية تتمثل في أنها أول دراسة على مستوى ولاية أدرار خاصة عند محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة ميدانية حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال المتمثلة في آراء وجهات نظر مجموعة من العاملين في مؤسسات جزائرية بولاية أدرار خاصة موظفي إدارة التدقيق الداخلي، المالية والمحاسبة الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية. ووجهة أكاديمية متمثلة في أساتذة جامعيين ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية أدرار، من خلال استبانة وزعت على 25 فردا وتم تحليلها بواسطة الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

سنحاول خلال هذا الفصل محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة ميدانية حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال وجهة أكاديمية متمثلة في أساتذة جامعيين ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وموظفي مصلحة المحاسبة في بعض المؤسسات العمومية بولاية أدرار, وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال إستمارة الإستبيان التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات, حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

المبحث الأول: الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة

نحاول في هذا المبحث عرض وتحليل الطريقة والأدوات والنموذج المتبع في الدراسة على النحو التالي:
إعداد وتصميم الاستبيان.

. الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: إعداد وتصميم الاستبيان

قبل أن تصل الاستبانة إلى شكلها النهائي من خلال هذا المطلب ,سنتطرق إلى خطوات إعداد الاستمارة الأولية للاستبيان, بالإضافة إلى هيكل الاستبيان وطريقة توزيع الاستمارة على أفراد العينة.

أولاً: خطوات إعداد الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات, والمتمثلة في آراء وجهات نظر مجموعة من العاملين في مؤسسات جزائرية بمختلف فئاتهم الوظيفية, خاصة موظفي إدارة التدقيق الداخلي, المالية والمحاسبة الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية. ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون, قد مر تصميمها على مرحلتين:

مرحلة التصميم الأولي: تعتبر هذه الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة, وانطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إلى إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس.
 - ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على الأستاذ المشرف من أجل اختبار منهجيتها العلمية ومدى ملاءمتها لجمع البيانات وقد تم خلال هذه المرحلة تعديلها بشكل أولي.
- بعد ذلك تم عرض الاستمارة على مجموعة من الأساتذة المختصين في المحاسبة والمالية, وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة, وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

مرحلة التصميم النهائي: بعد المراجعة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل المحكمين, فقد شملت معظم أرائهم تعديلات في صياغة الأسئلة وحذف البعض منها, انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي للاستبيان, وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان.

ثانياً: هيكل الاستبيان: احتوى الاستبيان على قسمين من الأسئلة على النحو التالي:

القسم الأول: البيانات الشخصية: تضمن 5 أسئلة متمثلة في(السن, الجنس, المؤهل العلمي,الخبرة المهنية, الوظيفة الممارسة).

القسم الثاني: محاور الدراسة: مقسمة إلى:

المحور الأول: آليات حوكمة الشركات .

المحور الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

تم التعامل مع البيانات المحصلة من الاستبيانات المقبولة، بتفريغها في برنامج SPSS. لاستخراج التكرارات والنسب المئوية والتكرارات والأشكال البيانية، بالنسبة لمحاور الاستبيان ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد:

التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة، والانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابة عينة الدراسة والاستعانة به في ترتيب العبارات في حال تساوي المتوسطات الحسابية واختبار الفرضيات لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجدول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان
- ✓ قياس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان
- ✓ قياس المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لكل محور من محاور الاستبيان
- ✓ معامل الارتباط لقياس محاور الدراسة
- ✓ اختبار الانحراف الخطي البسيط

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها

نحاول في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة الوصفية على النحو التالي:

- صدق وثبات العينة المدروسة
- تحليل خصائص العينة المدروسة
- تحليل نتائج الدراسة الوصفية لأبعاد ومحاور الدراسة

المطلب الأول: صدق وثبات أداة القياس

صدق الاستبيان يعني تمثيله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الاجابات التي نحصل عليها من الأسئلة تعطينا معلومات التي وضعت لأجلها، أما ثبات الاستبيان فيعني أننا إذا أعدنا توزيع نفس الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع فإن النتائج ستكون مقاربة لنتائج العينة الأولى ويتم اختبار صدق وثبات الاستبيان بعدة ادوات أشهرها معامل ألفا كرونباخ، حيث يأخذ هذا المعامل فيما بين (0) و(1) وتشير أغلب الدراسات إلى أنه يجب أن يكون معامل ألفا كرونباخ أكبر من 0.60 حتى يتسنى قبول أداة القياس بالنسبة لدراستنا فنتيجة اختبار ثبات أداة القياس موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(1): نتيجة اختبار ثبات أداة القياس

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
القيمة الإجمالية لجميع متغيرات الدراسة	29 عبارة	0.952

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول أن القيمة الإجمالية لمعامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع متغيرات الدراسة قدر ب0.952 وهي أكبر من 0.6 مما يدل على أن أداة قياس الاستبانة على درجة مرتفعة من الثبات وهي قابلة للدراسة والتحليل.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

احتوى القسم الأول من الاستبانة أسئلة حول البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي: السن، الجنس، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة الممارسة، وفيما يلي نستعرض توزيع العينة حسب كل متغير مع التحليل الوصفي.

(01) توزيع أفراد العينة حسب السن: الجدول والشكل الموائين يوضحان ذلك:

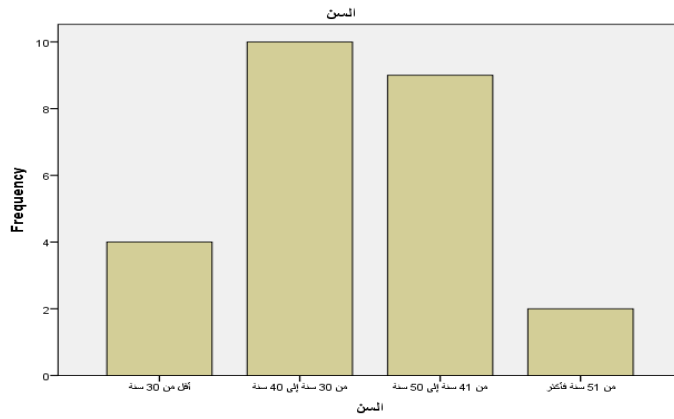
الجدول رقم(2): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	4	16%
من 30 إلى 40 سنة	10	40%
من 41 إلى 50 سنة	9	36%
أكثر من 51 سنة	2	8%
المجموع	25	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الأفراد من 30 إلى 40 سنة حيث قدر عددهم ب 10 أفراد من أصل 25 موظفا مستجوبا بما نسبته 40 %، مما يدل على أن أغلب الموظفين من فئة الشباب، تليها فئة الموظفين الذين تتراوح أعمارهم بين 41 و 50 سنة ب9 موظفين بنسبة 36 %، وكذلك فئة الأقل من 30 سنة ب4 أفراد بنسبة 16 %، تليها فئة الأكثر من 51 سنة بنسبة مؤوية قدرة ب8 % وهم فردان فقط ويمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن وفق المخطط الموالي:

الشكل رقم(2): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS.

(02) توزيع أفراد العينة حسب الجنس: الجدول والشكل الموائين يوضحان ذلك:

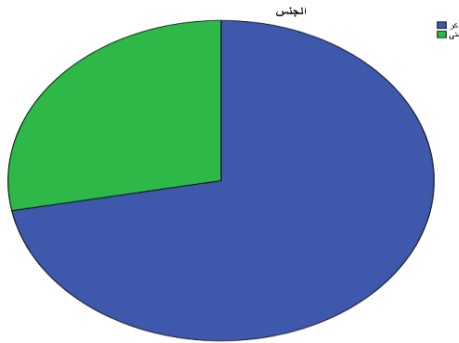
الجدول رقم(3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	18	72%
أنثى	7	28%
المجموع	25	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام ال SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الذكور بـ 72% والمقدر عددهم بـ 18 ذكرا من أصل 25 فردا مستجوبا، ونسبة الإناث التي قدرت بـ 28% بقيمة 7 إناث من أصل 25 فردا مستجوبا، وهذا يدل على أن مهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حكرا على الذكور فقط، والشكل الموائي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الشكل رقم (3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج ال SPSS.

(03) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي: الجدول والشكل الموالين يوضحان ذلك:

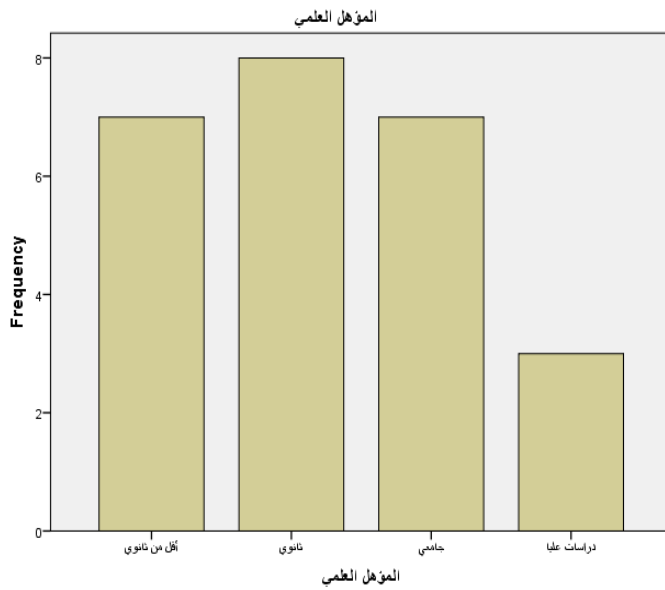
الجدول رقم(4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	المؤهل العلمي
28%	7	ثانوي
32%	8	ليسانس
28%	7	ماستر
12%	3	دكتوراه
100%	25	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج ال SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 32% للأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس اللذين قدر عددهم ب 8 أفراد من أصل 25 فردا مستجوبا، مما يدل على أن معظم المحاسبين بالمؤسسات العمومية متحصلين على شهادة ليسانس، تليها الحاصلين على شهادة الماستر والثانوي بنفس النسبة 28%، ثم الحاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 12%، والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات نظام ال SPSS.

(04) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية: الجدول والشكل المواليين يوضحان ذلك:

الجدول رقم(5): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

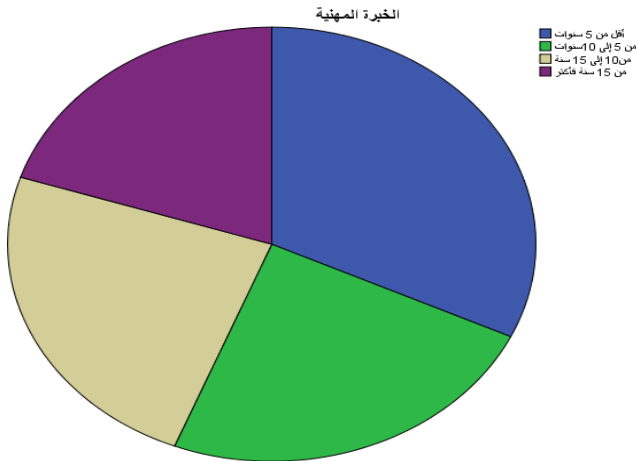
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	8	32%
من 5 إلى 10	6	24%
من 10 إلى 15	6	24%
أكثر من 15 سنة	5	20%
المجموع	25	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات ال SPSS.

بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية نجد أن الفئة السائدة هي فئة أقل من 5سنوات بنسبة 32% حيث قدر عددهم ب8 أفراد من أصل 25 فردا مستجوبا، تليها نسب الأفراد ذوي الخبرة ما بين 5 إلى 10 و 10 إلى 15 سنة بنفس النسبة 24%، وقدرة كل فئة ب6 أفراد من أصل 25 فردا مستجوبا، وقدرة نسبة الأفراد الذين يملكون خبرة مهنية أكثر من 15سنة ب5 أفراد.

يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية وفق المخطط التالي:

الشكل رقم(5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

(05) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة:

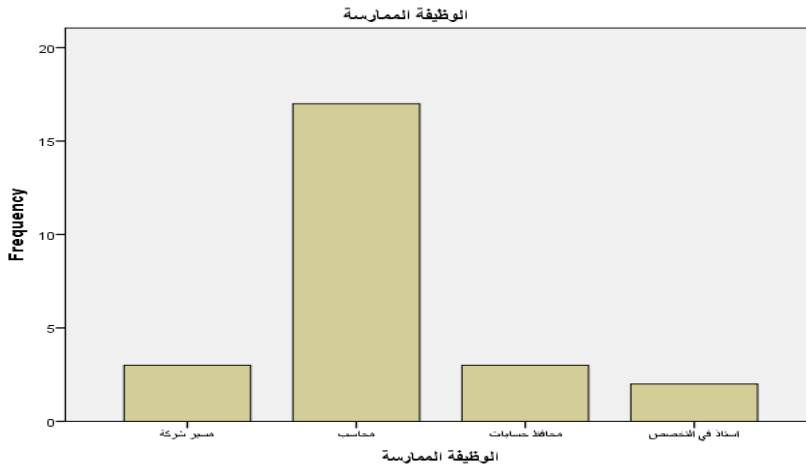
الجدول رقم(6): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الوظيفة الممارسة	التكرار	النسبة المئوية%
مسير شركة	3	12%
محاسب	17	68%
محافظ حسابات	3	12%
أستاذ في التخصص	2	8%
المجموع	25	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات الSPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن أكبر نسبة هي للمحاسبين ب68% حيث قدرة ب17 محاسباً من أصل 25 فرداً مستجوباً، وهذا يدل على أن الفئة الأكثر استجواباً هي فئة المحاسبين العاملين في المؤسسات العمومية والخاصة، تليها فئة مسيري الشركات حيث بلغ عددهم 3 مسيري شركات من أصل 25 فرداً مستجوباً وبنسبة قدرت ب12%، ثم تأتي فئة أساتذة في التخصص بنسبة بلغت 8% بأستاذين من أصل 25 فرداً مستجوباً، والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمتغيرات الدراسة

يهدف هذا التحليل إلى دراسة استجابة أفراد العينة المدروسة حول عبارات محاور الدراسة اعتماداً على التكرارات والنسب المئوية مع تحديد درجة الموافقة وترتيب كل عبارة اعتماداً على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما أنه في حالة تساوي المتوسط الحسابي للعبارات يتم ترتيبها وفقاً للانحراف المعياري.

أولاً: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمحور مستوى محاسبة التكاليف

يعتبر محور مستوى آليات حوكمة الشركات المحور أو المتغير المستقل للدراسة ويتكون هذا المحور من أربعة أبعاد ممثلة الآليات التالية (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، التدقيق الخارجي)، وكل بعد يتكون من 5 عبارات وفيما يلي نستعرض نتائج الدراسة الوصفية وتحليلها كما يلي:

أ) تحليل نتائج الدراسة الوصفية لبعده آلية مجلس الإدارة

الجدول رقم (7): استجابة عينة الدراسة حول آلية مجلس الإدارة

العبارات	تكرار ونسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا	محايد	أوافق بشدة	أوافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب العبارة
يتمتع مجلس الإدارة في المؤسسة بالاستقلالية في أداء مهامه	التكرار نسبة	4	16%	5	20%	5	11	2.92	1.152	محايد	5
يعمل مجلس الإدارة وفق خطة إستراتيجية للإشراف والرقابة	التكرار نسبة	2	8%	2	8%	4	17	3.44	0.961	أوافق	1
يقوم مجلس الإدارة بوضع سياسة تتماشى مع أهداف المؤسسة وأهداف الأطراف أصحاب المصالح	التكرار النسبة	1	4%	6	24%	3	12	3.40	1.118	أوافق	2
للموظفين دراية كافية بالضوابط والقوانين المستعملة في المؤسسة	التكرار النسبة	1	4%	5	20%	8	11	3.16	0.898	محايد	3
يقدم مجلس الإدارة المعلومة اللازمة للإدارة وفي الوقت المناسب	التكرار النسبة	2	8%	5	20%	7	11	3.08	0.797	محايد	4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.
 من خلال الجدول يتضح أن العبارة " يعمل مجلس الإدارة وفق خطة إستراتيجية للإشراف والرقابة" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.44 و بانحراف معياري 0.961 بدرجة أوافق, تليها في المرتبة الثانية عبارة " يقوم مجلس الإدارة بوضع سياسة تتماشى مع أهداف المؤسسة وأهداف الأطراف أصحاب المصالح" بمتوسط حسابي 3.40 و بانحراف معياري 1.118 وبدرجة أوافق, ثم جاءت عبارة " للموظفين دراية كافية بالضوابط والقوانين المستعملة في المؤسسة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.16 بانحراف معياري قدر ب0.898 وبدرجة محايد, تأتي بعدها في الترتيب عبارة " يقدم مجلس الإدارة المعلومة اللازمة للإدارة وفي الوقت المناسب" بمتوسط حسابي 3.08 و بانحراف معياري قدره 0.797 وبدرجة محايد, وقد جاءت العبارة " يتمتع مجلس الإدارة في المؤسسة بالاستقلالية في أداء مهامه" في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي قدره 2.92 و بانحراف 1.152 بدرجة محايد.

ب) تحليل نتائج الدراسة الوصفية لبعء آلية المراجعة الداخلية

الجدول رقم(8) يوضح استجابة عينة الدراسة لآلية المراجعة الداخلية

العبارة	تكرار نسبة	لا أوفق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب العبارة
يقيم المراجع الداخلي مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات	تكرار	4	5	5	11	2.92	1.152	محايد	5
	نسبة	16%	20%	20%	44%	-	-		
يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية	تكرار	2	4	4	12	3.40	1.155	أوافق	3
	نسبة	8%	16%	16%	48%	12%			
يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأيه في التقرير النهائي بدون ضغوطات	تكرار	3	3	3	7	3.16	1.179	محايد	4
	نسبة	12%	12%	12%	28%	12%			
يعمل المراجع الداخلي على حماية أصول المؤسسة	تكرار	2	2	2	16	3.48	1.005	أوافق	2
	نسبة	8%	8%	8%	64%	4%			
يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية	تكرار	1	2	4	15	3.68	0.945	أوافق	1
	نسبة	4%	8%	16%	60%	12%			
المتوسط المرجح						3.32		محايد	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة " يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية" جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.68 وبانحراف معياري يقدر 0.945 بدرجة أوافق، وتأتي بعدها عبارة " يعمل المراجع الداخلي على حماية أصول المؤسسة" بالمرتبة الثانية ذات المتوسط الحسابي 3.48 وانحراف معياري 1.005 وبدرجة أوافق، ثم عبارة" يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية" بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.40 وانحراف معياري 1.155 وبدرجة أوافق، بعدها عبارة" يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأيه في التقرير النهائي بدون ضغوطات" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3.16 وبانحراف معياري 1.179 وبدرجة محايد، أخيرا تأتي عبارة" يقيم المراجع الداخلي مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات" بمتوسط حسابي 2.92 بانحراف معياري 1.152 وبدرجة محايد.

(ت) تحليل نتائج الدراسة الوصفية لبعدياً لجنة المراجعة.

الجدول رقم(9): استجابة عينة الدراسة حول آلية لجنة المراجعة

العبارة	التكرار والنسبة	لا أوفق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	أوافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب العبارة
تعمل لجنة المراجعة على تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة	التكرار	1	4	7	12	1	3.32	0.945	محايد	4
	النسبة %	4%	16%	28%	48%	4%				
تتأكد لجنة المراجعة من توفر الإفصاح الكافي والشفافية في التقارير المالية	التكرار	1	3	3	17	1	3.56	0.917	أوافق	1
	النسبة %	4%	12%	12%	68%	4%				
تساهم لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية	التكرار	2	1	6	16	-	3.44	0.917	أوافق	3
	النسبة %	8%	4%	24%	64%	-				
تعمل لجنة المراجعة على دعم آلية التدقيق الخارجي واستقلاليتها	التكرار	2	5	8	9	1	3.08	1.038	محايد	5
	النسبة %	4%	20%	32%	36%	4%				
تسهل لجنة المراجعة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية	التكرار	1	2	8	12	2	3.48	0.918	أوافق	2
	النسبة %	4%	8%	32%	48%	8%				
المتوسط المرجح							3.376		محايد	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن عبارة "تتأكد لجنة المراجعة من توفر الإفصاح الكافي والشفافية في التقارير المالية" جاءت في الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره 3.56 و بانحراف معياري قدره 0.917 وبدرجة أوافق، ثم تأتي بعدها عبارة "تسهر لجنة المراجعة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 3.48 و بانحراف معياري 0.918 وبدرجة أوافق، ثم تليها عبارة "تساهم لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.44 و بانحراف قدره 0.917 وبدرجة أوافق، ثم في المرتبة الرابعة عبارة "تعمل لجنة المراجعة على تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة بمتوسط 3.32 و بانحراف قدره 0.945 وبدرجة محايد، وفي الأخير تأتي العبارة " تعمل لجنة المراجعة على دعم آلية التدقيق الخارجي واستقلاليتها " بمتوسط حسابي 3.08 و بانحراف 1.038 وبدرجة محايد.

ث- تحليل نتائج الدراسة الوصفية لبعديّة التدقيق الخارجي:

الجدول رقم (10):استجابة عينة الدراسة لآلية التدقيق الخارجي

العبارة	تكرارو نسبة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	ترتيب العبارة
يعمل التدقيق الخارجي على مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسة	التكرار	1	5	2	3	3.52	1.085	أوافق	5
	النسبة	%4	%20	%8	%12				
للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية	التكرار	1	1	2	6	3.96	0.935	أوافق	1
	النسبة	%4	%4	%8	%24				
يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش والتزوير في تقريره النهائي	التكرار	1	2	4	3	3.68	0.945	أوافق	4
	النسبة	%4	%8	%16	%12				
يتمتع المدقق الخارجي بالحرية التامة في أداء مهامه	التكرار	1	1	5	3	3.72	0.891	أوافق	3
	النسبة	4 %	%4	%20	%12				
يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لجمع أدلة الإثبات الكافية للقيام بعمله	التكرار	1	1	1	4	3.92	0.862	أوافق	2
	النسبة	%4	%4	%4	%16				
المتوسط المرجح						3.76		أوافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات نظام الـ SPSS.

بالاعتماد على الجدول السابق يتضح أن عبارة " للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الإفصاح والشفافية " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.96 و بانحراف معياري 0.935 وبدرجة أوافق, وتأتي بعدها عبارة" يقوم المدقق الخارجي لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لجمع أدلة الإثبات الكافية للقيام بعمله" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.92 و بانحراف 0.862 وبدرجة أوافق, في المرتبة الثالثة تأتي عبارة "يتمتع المدقق الخارجي بالحرية التامة في أداء مهامه" بمتوسط 3.72 و بانحراف 0.891 وبدرجة أوافق, لتأتي في المرتبة الرابعة العبارة" يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش والتزوير في تقريره النهائي" بمتوسط 3.68 و بانحراف 0.945 وبدرجة أوافق, وأخيرا تأتي عبارة " يعمل التدقيق الخارجي على مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسة" بمتوسط 3.52 و بانحراف 1.085 وبدرجة أوافق.

وبالنسبة لآلية التدقيق الخارجي فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابة أفراد العينة على العبارات الخمس لآلية 3.76 مما يدل على أن اجابة أفراد العينة حول آلية التدقيق الخارجي كانت بدرجة أوافق.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة الوصفية لمحور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم(11): استجابة عينة الدراسة حول محور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	الترتيب	العبارة	درجة الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	التكرار والنسبة	العبارات
يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة	6	أوافق	3.52		3.52	1	16	4	3	1	التكرار	يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة
						4%	64%	16%	12%	4%	النسبة %	
لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي	5	أوافق	3.56		3.56		4	12	3	6	التكرار	لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي
							16%	48%	12%	24%	النسبة %	
التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية	8	أوافق	3.4		3.4	1	14	5	4	1	التكرار	التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية
						4%	56%	20%	16%	4%	النسبة %	
تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصادقية والنزاهة فب إعداد التقارير	3	أوافق	3.76		3.76	7	9	6	2	1	التكرار	تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصادقية والنزاهة فب إعداد التقارير
						28%	36%	24%	8%	4%	النسبة %	
يساهم نظام المكافآت والحوافز على تعزيز نزاهة الموظفين	2	أوافق	3.8		3.8	8	9	5	1	2	التكرار	يساهم نظام المكافآت والحوافز على تعزيز نزاهة الموظفين
						32%	36%	20%	4%	8%	النسبة %	
يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية	9	محايد	3.36		3.36		1	11	9	4	التكرار	يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية
							4	44%	36%	16%	النسبة %	
يرحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام أخلاقيات المهنة	1	أوافق	3.92		3.92	7	13	2	2	1	التكرار	يرحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام أخلاقيات المهنة
						28%	52%	8%	8%	4%	النسبة %	
توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة	4	أوافق	3.72		3.72	5	11	7	1	1	التكرار	توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة
						20%	44%	28%	4%	4%	النسبة %	
تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	7	أوافق	3.48		3.48	3	11	7	3	1	التكرار	تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية
						12%	44%	28%	12%	4%	النسبة %	
		أوافق			3.61	المتوسط المرجح						

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على SPSS.

من خلال الجدول يتضح أن العبارة " يحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام أخلاقيات المهنة" جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط 3.92 وبانحراف معياري قدره 1.038 وبدرجة أوافق, وتأتي بعدها عبارة " يساهم نظام المكافأة والحوافز في تعزيز نزاهة الموظفين" بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.80 وبانحراف معياري 1.190 وبدرجة أوافق, وعبارة" تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصداقية والنزاهة في إعداد التقارير المالية" بالمرتبة الثالثة بمتوسط 3.76 وبانحراف معياري 1.091 وبدرجة أوافق, وبالمرتبة الرابعة عبارة" توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة" بمتوسط 3.72 وانحراف معياري 0.980 بدرجة أوافق, وجاءت العبارة " لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي" بالمرتبة الخامسة بمتوسط 3.56 وبانحراف 1.044 وبدرجة أوافق, وتأتي عبارة " يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة" بالمرتبة السادسة بمتوسط 3.52 وبانحراف 0.918 بدرجة أوافق, لتأتي في المرتبة السابعة عبارة" تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية" بمتوسط 3.48 وبانحراف 1.005 وبدرجة أوافق, وتأتي في المرتبة الثامنة عبارة" التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية" بمتوسط 3.40 وبانحراف 0.957 بدرجة أوافق, وفي الأخير العبارة التاسعة " يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية " بمتوسط 3.36 وبانحراف 0.810 وبدرجة محايد.

وبالنسبة للمحور ككل أي محور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابة أفراد العينة على العبارات التسع للبعد 3.61 مما يدل على أن إجابات أفراد العينة حول محور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت بدرجة موافق أي بدرجة مرتفعة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على إشكاليها تم طرح فرضيتين رئيسيتين للاختبار, فرضية سببية لقياس أثر حوكمة الشركات (المتغير المستقل) في المحاسبة الإبداعية(المتغير التابع), وفرضية ارتباطية لاختبار وجود علاقة بين متغيري الدراسة ودرجتها واتجاهها ودلالاتها الإحصائية.

المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اختبار الفرضية الأولى :

"يوجد ارتباط موجب دال إحصائياً بين حوكمة الشركات والحد من المحاسبة الإبداعية"

تعتبر هذه الفرضية فرضية ارتباطية واختبارها يتم من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون واختبار الدلالة الإحصائية له, وتوضح النتائج المؤيعة في الجدول رقم نتائج معامل الارتباط بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (12): معامل الارتباط بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	معامل الارتباط بيرسون	الدلالة الاحصائية
العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية	0.724	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قدرت بـ 0.724 وهي قيمة كبيرة ذات إشارة موجبة مما يدل على وجود (علاقة) موجبة (طردية) كبيرة بينهما, كما أن هذا الارتباط دال إحصائياً وهذا ما أثبتته قيمة الدلالة الاحصائية sig التي قدرت بـ 0.000 وهي أقل من 5%, وبالتالي نقبل الفرضية الأولى التي تنص على "يوجد ارتباط موجب دال إحصائياً بين حوكمة الشركات والحد من المحاسبة الإبداعية"

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: والتي تنص على:

"يوجد تأثير موجب دال إحصائياً لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

لاختبار هذه الفرضية قامت الطالبتين باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة هذا الأثر, حيث تبين النتائج التي تضمنها الجدول النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (13): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر حوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعامل B	قيمة t	sig	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	قيمة F	Sig
الثابت	0.822	1.456	0.159	0.525	25.388	0.000
معامل حوكمة الشركات	0.817	5.039	0.000	0.724		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على SPSS.

من خلال الجدول يتضح لنا ما يلي:

- في حالة عدم وجود حوكمة الشركات فإن درجة الحد من المحاسبة الإبداعية متمثلة في قيمة معامل B للثابت والمقدرة بـ 0.822.
- كما أن في حالة تغير حوكمة الشركات بدرجة واحدة فإن الحد من المحاسبة الإبداعية ستتغير بـ 0.817 وهي قيمة معامل B للانحدار, كما يوضح هذا المعامل على أن هناك تأثير موجب لحوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية نظراً لأن إشارة هذا المعامل هي إشارة موجبة وهو دال إحصائياً لأن مستوى الدلالة

الخاص به هو 0.000 أقل من مستوى الدلالة المفترض والذي افترضناه سابقا ب 0.05, ومنه نستنتج أن هناك تأثير موجب دال إحصائيا لحوكمة الشركات في الاحد من المحاسبة الإبداعية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

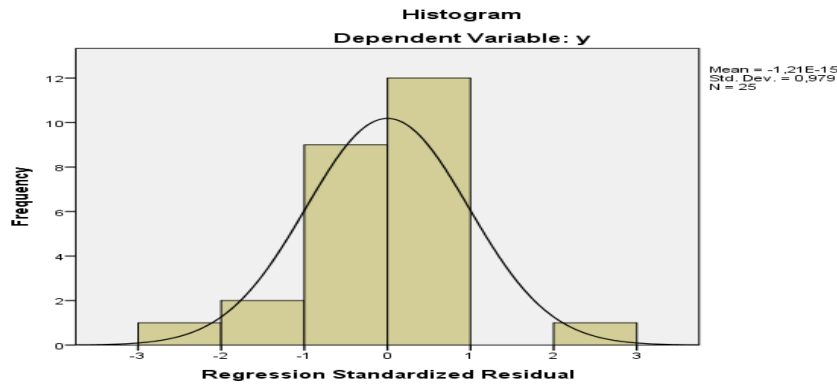
تؤثر حوكمة الشركات في المحاسبة الإبداعية بنسبة 52.5 % وهي درجة تأثير كبيرة .

كما يمكن التنبؤ بمتغير آخر من خلال معادلة خط الانحدار التي قدرت في هذا النموذج على النحو:

$$Y=0.822+0.817x$$

بواقى النموذج تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما تثبته النتائج في الشكل رقم

الشكل رقم (6): المنحنى البياني للتوزيع الطبيعي



المصدر: من مخرجات SPSS.

وما يؤكد قبول الفرضية تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم(14):تحليل التباين لنموذج الانحدار الخطي البسيط

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	7.295	1	7.295	25.388	0.000
البواقى	6.609	23	0.287		
المجموع	13.904	24			

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS.

من خلال جدول تحليل التباين يظهر لنا مجموع التباينات الصادرة من المتغيرات المستقلة والتباينات الصادرة من البواقى ومجموع التباينات، حيث يقدر مجموع التباين للمتغير التابع ب 13.904 وهذا التباين له مصدرين، المصدر الأول هو من المتغير المستقل المتمثل في حوكمة الشركات وقيمه 7.295 أما المصدر الثاني والمتمثل في البواقى قيمته تباينه تقدر ب 6.609 وهذا يظهر جليا بأن هناك تأثير قوي لحوكمة الشركات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما يتضح لنا كذلك أن نموذج الانحدار الخطي البسيط معنوي لأن قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 5%, وبالتالي يوجد تأثير لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على "يوجد تأثير موجب دال احصائيا لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بينت نتائج اختبار الفرضيات النتائج التالية:

- قبول الفرضية الأولى التي تنص على " يوجد ارتباط موجب دال إحصائيا بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" وهذا يتفق مع ما أثبتته معظم الدراسات والنظريات على وجود علاقة طردية بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- قبول الفرضية الثانية التي تنص على " يوجد تأثير دال احصائيا لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " , وهي فرضية سببية تختبر أثر المتغير المستقل في التابع.
- كما يمكن من خلال اختبار هذه الفرضية التنبؤ بنتائج التأثير من خلال معادلة الانحدار بين المتغيرين والتي تم تقديرها على النحو التالي: $Y=0.822+0.817x$
- كما بينت نتائج تقدير الانحدار أن 52.5% من التغيرات التي تحدث في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يعود سببها إلى التغيرات التي تحدث في حوكمة الشركات أما باقي التغيرات فتعزى لعوامل أخرى, مما يعني أن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يتأثر بشكل كبير بمدى مستوى حوكمة الشركات

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل عرض العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية حيث توصلنا إلى أن كل آلية من آليات حوكمة الشركات لهم دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الأبداعية, وذلك عن طريق تعزيز آليات حوكمة الشركات .

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى:

- ✓ كانت أداة القياس الاستبانة على درجة عالية من الثبات والدقة حيث وصل معامل ألفا كرونباخ إلى 0.952 بالتالي هفي قابلة للدراسة والتحليل.
- ✓ أكدت الدراسة أن هناك تطبيق جيد لآليات الحوكمة في المؤسسات.
- ✓ كما أكدت وجود ارتباط دال احصائياً بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, وهذا من خلال معامل بيرسون المقدر ب 0.724.
- ✓ كما أكدت نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط, اختبار أثر حوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجود أثر موجب معنوي.

الْحَاكِمَةُ

من خلال هذه الدراسة التي هدفت إلى محاولة معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال استطلاع رأي مجموعة من موظفي مصلحة المحاسبة بالمؤسسات العمومية والخاصة، مجموعة من محافظس حسابات ولاية أدرار وكذا بعض أساتذة التخصص في الجامعة حاولنا الإجابة على السؤال الرئيس : **ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟** واتبعت الدراسة من أجل الوصول إلى الإجابة على التساؤلات واختبار الفرضيات الأسلوب الوصفي والتحليلي والقياسي من خلال تحليل استبيان وجه ل30 فردا.

اختبار فرضيات الدراسة:

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى نصت على " يوجد ارتباط موجب دال إحصائيا بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" تم قبولها اعتمادا على الدرجة المتوسطة والإشارة الموجبة لعامل بيرسون للارتباط بالإضافة إلى مستوى دلالة أقل من 5%.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية التي نصت على " يوجد تأثير موجب دال إحصائيا لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" تم قبولها أيضا اعتمادا على نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط التي أوضحت وجود أثر معنوي للعلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة التي نصت على " إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية" تم قبولها وهذا من خلال ما تم التوصل إليه من الجانب النظري والتطبيقي.

كما توصلت الدراسة لجملة من النتائج والتوصيات والإقتراحات كما يلي:

- أولا: نتائج الدراسة:

- ✚ حوكمة الشركات هي نظام تدار به الشركات وتراقب تعمل على حماية حقوق جميع الأطراف ذوي المصالح في المؤسسة بما يتماشى مع قدرات واهداف المؤسسة.
- ✚ لحوكمة الشركات مجموعة من الخصائص متمثلة في الإنضباط، الشفافية، المسؤولية تسهم في ضبط الفقةانيين والأنظمة داخل المؤسسة.
- ✚ المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الاجراءات والطرق الغير أخلاقية الناتجة عن خبرة ودراية المحاسب بالتغررات الموجودة في المعايير المحاسبية المعتمدة.
- ✚ أكدت نتائج الدراسة وجود أثر لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- ثانيا: توصيات الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات هي:

- ✚ ضرورة الاهتمام بنشر ثقافة حوكمة الشركات بين أفراد المجتمع.
- ✚ تفعيل نظام الرقابة الداخلية لضمان النزاهة والأمانة في القيام بالعمل.
- ✚ ضرورة الاهتمام بصرف المنح والعلاوة للذين يتحلون بالنزاهة والمصدافية في انجاز مهامهم.
- ✚ ضرورة تعريف الموظفين بحوكمة الشركات ،وبالتغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية المعتمدة.

✚ ضرورة وضع معايير محاسبية موحدة وخالية من النقائص لكبح الممارسات الإبداعية في المحاسبة.

✚ اصدار قوانين وعقوبات للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- ثالثا: أفاق الدراسة:

إن موضوع دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تطور دائم تجديد مستمر لما له من أهمية بالغة في تجنب الأزمات المالية الخائقة التي تقضي على اقتصاديات العالم ككل, لذى توصي الدراسة بضرورة البحث عن أساليب جديدة من شأنها القضاء على أو التقليل من الإبداع السلبي في المحاسبة.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

1. ابتسام شريط, خلود رزاق لبيزة, سارة شريف حضرية, دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة, قسم علوم المالية والمحاسبة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الوادي, الجزائر, 2018/2017.
2. آسيا لعروسي, تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية), أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد بوضياف, الجزائر, 2020/2019.
3. حاتم رياض مصطفى أصلان, مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية في فلسطين), رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل, قسم المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية بغزة, فلسطين, 2015.
4. حسن فليح مفلح القطيش, فارس جميل حسن الصوفي, أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان, مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد 27, قسم علوم الحاسبات, كلية العلوم الإدارية والمالية, جامعة بغداد, العراق, 2011.
5. حسناء بوزور, دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد بوضياف المسيلة, الجزائر, 2021/2020.
6. حسين عبد الجليل آل غزوي, حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية), مذكرة ماجستير في المحاسبة/التحليل المالي, قسم المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد, الأكاديمية العربية في الدنمارك, الدنمارك, 2010.
7. حمزة بولحشيش, دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استقراء دراسات سابقة, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية, قسم العلوم المالية والمحاسبية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الصديق بن يحي جيجل, الجزائر, 2020/2019.
8. خالد جمال الجعرات, دنيا سليمان أبو خليفة, المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب (اقتراح نموذج لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية), المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية, العدد 01, قسم, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, الجزائر, 2015.
9. خليصة مجيلي, دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية (دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف), أطروحة دكتوراه في محاسبة مالية

- وتدقيق, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة فرحات عباس, 2018/2017.
10. رانيا أفروخ, دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات (دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية, قسم العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر, 2015/2014.
11. زينب قبال, حياة ديفني, دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير, قسم علوم التسيير, جامعة أحمد دراية أدرار, الجزائر, 2016/2015.
12. سفيان بن بلقاسم, رزقي إسماعيل, ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية, مجلة معارف, العدد 20, قسم العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة البويرة, الجزائر, جوان 2016.
13. سيد عبد الرحمان بلة, دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية, مجلة الاقتصاد والأعمال, المملكة العربية السعودية, 2013.
14. عادل نقموش, الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر (دراسة ميدانية), مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, العدد 02, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة المسيلة, الجزائر, 2019.
15. عبد العظيم بن محسن الحمدي, حوكمة الشركات, دار الكتب الوطنية بصنعاء, الطبعة الأولى, اليمن, 2020.
16. عقيلة خلوف, حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير, قسم علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, الجزائر, 2010/2009.
17. عمر يوسف عبد الله الحياوي, أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي, رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة, قسم المحاسبة والتمويل, كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط عمان, الأردن, 2017.
18. فاطمة الزهراء مومن, عمر عطا الله, أسماء جرموني, دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, مجلة العلوم الإدارية والمالية, العدد 01, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة حمة لخضر بالوادي, الجزائر, ديسمبر 2017.
19. ليندا حسن نمر الحلبي, دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية, رسالة مقدمة ضمن متطلبات استكمال

الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة, قسم المحاسبة, كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا, الأردن, 2008.

20. محمد عبد النور بن داوود, دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة على عينة من شركات ولاية ورقلة), مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة, قسم علوم المالية والمحاسبة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, الجزائر, 2015/2014.

21. محمود السعيد بودريالة, جلول حروشي, دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية (دراسة ميدانية), مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال. مخبر دراسات التنمية المكانية وريادة الأعمال JEJE, العدد 07, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة أحمد دراية أدرار, الجزائر, 2021.

22. معاذ بوعروج, دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين), مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي, الجزائر, 2016/2015.

23. ملاك قرون, أمينة برياري, أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في الجزائر), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة, قسم العلوم التجارية, كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر, 2020/2019.

24. هشام بلغول, أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح عن القوائم المالية, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير, قسم علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي, الجزائر, 2016/2015.

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Chi-Yih Yang, Victor Murinde and Xiaoming Ding, Ownership Structer, Corporate Governance and Income Smoothing in China, Working paper available from http://www.efmaefm.org/0EFMSYMPOSIUM/2010-China/papers/EFM2010_2.pdf, 11/05/2022, 19:25, 2010
- 2- MsodFooladi and MaryemFarhadi, Corporate Governance and Audit Process, International Conference on Humanities, Society and Culture, Singapore University, Novembere 6,2011, Singapore.
- 3- OriAmat and others, THE ETHICS OF CREAVE ACCOUNTING, Journal of Economic Literature classification, December 1999 ورقة عمل
- 4- ABBASSI Saber and others, Using the ARDL approach to Interpretation of relationship brtwn creative accounting practices and tax evasion(company case studyn:COCA-COLA (1998-2020)), Journal of contempory Business and Economic Studies vol.(05) No.(1)(2022),Faculty of Economic ,Commercial and Management Sciences, University of BISKRA (ALGERIA).

الملاحق

استبيان لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة

الإبداعية

السيد(ة) الفاضل(ة)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار إعداد مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في تخصص التدقيق ومراقبة التسيير بجامعة أدرار، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفنا مساهمتكم في هذه الدراسة المتمثلة في دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إجاباتكم على الاستبيان، علما أن صحة نتائجنا تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، وستساعدنا كباحثين على التوصل إلى نتائج سليمة ودقيقة تعزز البحث العلمي.

وتتقدم الطالبتين بجزيل الشكر والتقدير لسيادتكم الموقرة نظير تعاونكم المثمر لإتمام هذا البحث، كما نؤكد بأن إجاباتكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام وشكراً على حسن تعاونكم.

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

القسم الأول : البيانات الشخصية

1- السن:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|--------------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | من 30-40 سنة |
| <input type="checkbox"/> | من 41 إلى 50 سنة | <input type="checkbox"/> | من 51 سنة فأكثر |

2- الجنس:

- | | | | |
|--------------------------|-----|--------------------------|------|
| <input type="checkbox"/> | نكر | <input type="checkbox"/> | أنثى |
|--------------------------|-----|--------------------------|------|

3- المؤهل العلمي:

- | | | | |
|--------------------------|-------|--------------------------|---------|
| <input type="checkbox"/> | ثانوي | <input type="checkbox"/> | ليسانس |
| <input type="checkbox"/> | ماستر | <input type="checkbox"/> | دكتوراه |

4-الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة من 15 سنة فأكثر

5- الوظيفة الممارسة :

مدير شركة محاسب خبير محاسبي
محافظ حسابات أستاذ في التخصص

القسم الثاني: محاور الاستبيان.

المحور الأول: آليات حوكمة الشركات

الرقم	العبارات	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
آلية مجلس الإدارة						
01	تمتع مجلس الإدارة في المؤسسة بالاستقلالية تامة في أداء مهامه					
02	عمل مجلس الإدارة وفق خطة استراتيجية للإشراف الرقابية					
03	قوم مجلس الإدارة بوضع سياسة تتماشى مع أهداف المؤسسة وأهداف الأطراف أصحاب مصالح					
04	موظفين دراية كافية بالضوابط والقوانين مستعملة في المؤسسة					
05	قدم مجلس الإدارة المعلومة اللازمة للإدارة وفي وقت المناسب					
آلية المراجعة الداخلية						
01	يقيم المراجع الداخلي مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات					
02	يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية					

					03	يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأيه في التقرير النهائي بدون ضغوطات
					04	يعمل المراجع الداخلي على حماية أصول المؤسسة
					05	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية

آلية لجنة المراجعة

					01	تعمل لجنة المراجعة على تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة
					02	تتأكد لجنة المراجعة من توفر الإفصاح الكافي والشفافية في التقارير المالية
					03	تساهم لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية
					04	تعمل لجنة المراجعة على دعم الية التدقيق الخارجي واستقلاليتها
					05	تسهر لجنة المراجعة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية

آلية التدقيق الخارجي

					01	يعمل التدقيق الخارجي على مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسة
					02	للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية
					03	يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش والتزوير في تقريره النهائي
					04	يتمتع المدقق الخارجي بالحرية التامة في أداء مهامه
					05	يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لجمع أدلة الإثبات الكافية للقيام بعمله

المحور الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
01	يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعة في القوائم المالية الخاصة بالشركة					
02	لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي					
03	التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية					
04	تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصداقية والنزاهة في إعداد التقارير المالية					
05	يساهم نظام المكافآت والحوافز على تعزيز نزاهة الموظفين					
06	يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية					
07	يحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام أخلاقيات المهنة					
08	توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة					
09	تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية					

انتهى، شكرًا لكم على تعاونكم.

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

دور حوكمة الشركات في الحد ممارسة المحاسبة الإبداعية

الرقم	اسم المحكم	الدرجة العلمية	الامضاء
1	اقاسم عمر	أستاذ	
2	بن العارية محمد	أستاذ محاضر (أ)	
3	عويدير عبد الرحمان	أستاذ محاضر (أ)	
4			
5	ولد باحمو سمير	أستاذ محاضر (أ)	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,952	29

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من ثانوي	7	28,0	28,0	28,0
ثانوي	8	32,0	32,0	60,0
جامعي	7	28,0	28,0	88,0
دراسات عليا	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	8	32,0	32,0	32,0
من 5 إلى 10 سنوات	6	24,0	24,0	56,0
من 10 إلى 15 سنة	6	24,0	24,0	80,0
من 15 سنة فأكثر	5	20,0	20,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

الوظيفة الممارسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مسير شركة	3	12,0	12,0	12,0
محاسب	17	68,0	68,0	80,0
محافظ حسابات	3	12,0	12,0	92,0
استاذ في التخصص	2	8,0	8,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Reliability Statistics

Statistics

	يتمتع مجلس الإدارة في المؤسسة بالاستقلالية التامة في أداء مهامه	يعمل مجلس الإدارة وفق خطة استراتيجية للإشراف والرقابة	يقوم مجلس الإدارة بوضع سياسة تتماشى مع أهداف المؤسسة وأهداف الأطراف أصحاب المصالح	للموظفين دراية كافية بالضوابط والقوانين المستعملة في المؤسسة	يقدم مجلس الإدارة المعلومة اللازمة للإدارة وفي الوقت المناسب
N Valid	25	25	25	25	25
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2,92	3,44	3,40	3,16	3,08
Std. Deviation	1,152	,961	1,118	,898	,997

يتمتع مجلس الإدارة في المؤسسة بالاستقلالية التامة في أداء مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا أوافق بشدة	4	16,0	16,0	16,0
لا أوافق	5	20,0	20,0	36,0
محايد	5	20,0	20,0	56,0
أوافق	11	44,0	44,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يعمل مجلس الإدارة وفق خطة استراتيجية للإشراف والرقابة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	16,0
Valid محايد	4	16,0	16,0	32,0
وافق	17	68,0	68,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقدم مجلس الإدارة المعلومة اللازمة للإدارة وفي الوقت المناسب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	5	20,0	20,0	28,0
Valid محايد	7	28,0	28,0	56,0
وافق	11	44,0	44,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقوم مجلس الإدارة بوضع سياسة تتماشى مع أهداف المؤسسة وأهداف الأطراف أصحاب المصالح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	6	24,0	24,0	28,0
Valid محايد	3	12,0	12,0	40,0
وافق	12	48,0	48,0	88,0
وافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Statistics

	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية	يعمل المراجع الداخلي على حماية أصول المؤسسة	يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأيه في التقرير النهائي بدون ضغوطات	يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية	يقوم المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية
N	Valid 25	Valid 25	Valid 25	Valid 25	Valid 25	Valid 25
	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0	Missing 0
	Mean 2,92	Mean 3,40	Mean 3,16	Mean 3,48	Mean 3,68	Mean 3,68
	Std. Deviation 1,152	Std. Deviation 1,155	Std. Deviation 1,179	Std. Deviation 1,005	Std. Deviation ,945	Std. Deviation ,945

يقوم المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	4	16,0	16,0	16,0
لا أوافق	5	20,0	20,0	36,0
Valid محايد	5	20,0	20,0	56,0
وافق	11	44,0	44,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يعمل المراجع الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	4	16,0	16,0	24,0
Valid محايد	4	16,0	16,0	40,0
وافق	12	48,0	48,0	88,0
وافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأيه في التقرير النهائي بدون ضغوطات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	3	12,0	12,0	12,0
لا أوافق	3	12,0	12,0	24,0
محايد	9	36,0	36,0	60,0
أوافق	7	28,0	28,0	88,0
أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يعمل المراجع الداخلي على حماية أصول المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	16,0
محايد	4	16,0	16,0	32,0
أوافق	16	64,0	64,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	12,0
محايد	4	16,0	16,0	28,0
أوافق	15	60,0	60,0	88,0
أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation	تعمل لجنة المراجعة على دعم الية التدقيق الخارجي واستقلاليتها	تساهم لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية	تتأكد لجنة المراجعة من توفر الإفصاح الكافي والشفافية في التقارير المالية	تعمل لجنة المراجعة على تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة	تسهل لجنة المراجعة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية
N	25	0	3,32	,945	25	25	25	25	25
					0	0	0	0	0
					3,08	3,44	3,56	3,32	3,48
					1,038	,917	,917	,945	,918

تعمل لجنة المراجعة على تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	4	16,0	16,0	20,0
محايد	7	28,0	28,0	48,0
أوافق	12	48,0	48,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تتأكد لجنة المراجعة من توفر الإفصاح الكافي والشفافية في التقارير المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	3	12,0	12,0	16,0
محايد	3	12,0	12,0	28,0
أوافق	17	68,0	68,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تساهم لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0

لا أوافق	1	4,0	4,0	12,0
محايد	6	24,0	24,0	36,0
أوافق	16	64,0	64,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تعمل لجنة المراجعة على دعم آلية التدقيق الخارجي واستقلاليتها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	5	20,0	20,0	28,0
محايد	8	32,0	32,0	60,0
أوافق	9	36,0	36,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تسهل لجنة المراجعة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	12,0
محايد	8	32,0	32,0	44,0
أوافق	12	48,0	48,0	92,0
أوافق بشدة	2	8,0	8,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Statistics

	يعمل التدقيق الخارجي على مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسة	للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية	يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش والتزوير في تقريره النهائي	يتمتع المدقق الخارجي بالحرية التامة في أداء مهامه	يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لجمع أدلة الإثبات الكافية للقيام بعمله
Valid N	25	25	25	25	25
Missing	0	0	0	0	0
Mean	3,52	3,96	3,68	3,72	3,92
Std. Deviation	1,085	,935	,945	,891	,862

Frequency Table

يعمل التدقيق الخارجي على مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	5	20,0	20,0	24,0
محايد	2	8,0	8,0	32,0
أوافق	14	56,0	56,0	88,0

أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

للتدقيق الخارجي دور هام في تحقيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	1	4,0	4,0	8,0
محايد	2	8,0	8,0	16,0
أوافق	15	60,0	60,0	76,0
أوافق بشدة	6	24,0	24,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش والتزوير في تقريره النهائي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	12,0
محايد	4	16,0	16,0	28,0
أوافق	15	60,0	60,0	88,0
أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يتمتع المدقق الخارجي بالحرية التامة في أداء مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	1	4,0	4,0	8,0
محايد	5	20,0	20,0	28,0
أوافق	15	60,0	60,0	88,0
أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لجمع أدلة الإثبات الكافية للقيام بعمله

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	1	4,0	4,0	8,0
محايد	1	4,0	4,0	12,0
أوافق	18	72,0	72,0	84,0
أوافق بشدة	4	16,0	16,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Correlations

	y	x
y	Pearson Correlation	1
		,724**

	Sig. (2-tailed)		,000
	N	25	25
	Pearson Correlation	,724**	1
x	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	25	25

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
y	3,6133	,76114	25
x	3,4160	,67465	25

a. Dependent Variable: y

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
يساهم نظام المكافآت والحوافز على تعزيز نزاهة الموظفين	25	0	3,52	,918
تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصادقية والنزاهة في إعداد التقارير المالية	25	0	3,56	1,044
التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية	25	0	3,40	,957
لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي	25	0	3,56	1,044
يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة	25	0	3,52	,918

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	25	0	3,36	,810
توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة	25	0	3,72	,980
يحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام أخلاقيات المهنة	25	0	3,92	1,038
يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية	25	0	3,36	,810

يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	3	12,0	12,0	16,0
محايد	4	16,0	16,0	32,0
أوافق	16	64,0	64,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

لا تقوم الشركة بإجراءات محاسبية غير قانونية من أجل تحسين مركزها المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق	6	24,0	24,0	24,0
محايد	3	12,0	12,0	36,0
أوافق	12	48,0	48,0	84,0
أوافق بشدة	4	16,0	16,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

التقارير المالية للشركة تتميز بالإفصاح والشفافية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	4	16,0	16,0	20,0
محايد	5	20,0	20,0	40,0
أوافق	14	56,0	56,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تشجع المؤسسة الموظفين على الالتزام بالأمانة والمصداقية والنزاهة في إعداد التقارير المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	12,0
محايد	6	24,0	24,0	36,0
أوافق	9	36,0	36,0	72,0
أوافق بشدة	7	28,0	28,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يساهم نظام المكافآت والحوافز على تعزيز نزاهة الموظفين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	2	8,0	8,0	8,0
لا أوافق	1	4,0	4,0	12,0
محايد	5	20,0	20,0	32,0
أوافق	9	36,0	36,0	68,0
أوافق بشدة	8	32,0	32,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يوجد تنسيق جيد بين مجلس الإدارة والرقابة الداخلية والخارجية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق	4	16,0	16,0	16,0
محايد	9	36,0	36,0	52,0
أوافق	11	44,0	44,0	96,0
أوافق بشدة	1	4,0	4,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يحرص العاملون في المجال المحاسبي على احترام اخلاقيات المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	2	8,0	8,0	12,0
محايد	2	8,0	8,0	20,0
أوافق	13	52,0	52,0	72,0
أوافق بشدة	7	28,0	28,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

توحيد المعايير المحاسبية يقضي على الممارسات الإبداعية في المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	1	4,0	4,0	8,0
محايد	7	28,0	28,0	36,0
أوافق	11	44,0	44,0	80,0
أوافق بشدة	5	20,0	20,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

تعزيز آليات حوكمة الشركات يعمل على تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
لا أوافق بشدة	1	4,0	4,0	4,0
لا أوافق	3	12,0	12,0	16,0
محايد	7	28,0	28,0	44,0
أوافق	11	44,0	44,0	88,0
أوافق بشدة	3	12,0	12,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

Correlations

		y	x
Pearson Correlation	y	1,000	,724
	x	,724	1,000
Sig. (1-tailed)	y	.	,000
	x	,000	.
N	y	25	25
	x	25	25

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x ^b	.	Enter

- a. Dependent Variable: y
 b. All requested variables entered.

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics	
					R Square Change	F Change
1	,724 ^a	,525	,504	,53605	,525	25,388

Model Summary^b

Model	Change Statistics		
	df1	df2	Sig. F Change
1	1 ^a	23	,000

- a. Predictors: (Constant), x
 b. Dependent Variable: y

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7,295	1	7,295	25,388	,000 ^b
	Residual	6,609	23	,287		
	Total	13,904	24			

- a. Dependent Variable: y
 b. Predictors: (Constant), x

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,822	,564		1,456	,159
	x	,817	,162	,724	5,039	,000

Coefficients^a

Model		95,0% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics	
		Lower Bound	Upper Bound	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,346	1,989		
	x	,482	1,153	1,000	1,000

- a. Dependent Variable: y

CollinearityDiagnostics^a

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	x

1	1	1,982	1,000	,01	,01
	2	,018	10,431	,99	,99

a. Dependent Variable: y

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,6798	4,3357	3,6133	,55133	25
Std. Predicted Value	-3,507	1,310	,000	1,000	25
Standard Error of Predicted Value	,107	,398	,140	,060	25
Adjusted Predicted Value	2,2447	4,3876	3,6374	,48549	25
Residual	-1,25403	1,20046	,00000	,52476	25
Std. Residual	-2,339	2,239	,000	,979	25
Stud. Residual	-2,461	2,297	-,018	1,031	25
Deleted Residual	-1,38761	1,26250	-,02406	,59178	25
Stud. Deleted Residual	-2,804	2,559	-,034	1,108	25
Mahal. Distance	,003	12,299	,960	2,451	25
Cook's Distance	,000	1,005	,075	,208	25
Centered Leverage Value	,000	,512	,040	,102	25

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستمارة إستبيان ووزعناها على مجموعة من محافظي الحسابات والممارسون لوظيفة محاسب في المؤسسات العمومية والخاصة, كما تم توزيع الاستمارة على بعض أساتذة الإختصاص, تمت معالجة وتحليل نتائج الاستبيان بعد القيام بجمعه باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS, وبعد تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات توصلنا إلى أن لحوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات, المحاسبة الإبداعية

SUMMARY

This study aimed to identify the role of corporate governance in limiting the practice of creative accounting. To achieve the objectives of the study, a questionnaire form was designed and distributed to a group of accountkeepers and practitioner of the job of accountant in public and private institutions. After collecting it using the SPSS statistical package, and after analyzing the results of the study and testing the hypotheses, we concluded that corporate governance has an important role in limiting creative accounting practices.

Keywords : corporate governance , creative accounting