



جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

متطلبات الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت

إعداد الطالبين:

- قداري أمال رانية

- نحال أحلام شهرزاد

لجنة المناقشة:

الأستاذ المشرف:

د. حيرش عبد القادر

الصفة	الدرجة العلمية	اسم ولقب الأستاذ:
رئيسا	أستاذ محاضر أ	دويس عبد القادر
مقرا	أستاذ محاضر أ	حيرش عبد القادر
مناقشا	أستاذ محاضر أ	عابد عدة
مناقشا	أستاذ محاضر ب	سحنون خالد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2022/2021

الشكر والتقدير

أولاً نحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقني في إنجاز هذا العمل.

أتقدم بالشكر الجزيل لأستاذي الفاضل حيرش عبد القادر لإشرافه على هذا

العمل لتبعمه بإرشاداته ونصائحه القيمة فجزاه الله خير الجزاء ولك منا كل

التقدير والاحترام، كما أتوجه بالشكر إلى السادة الأساتذة الكرام أعضاء لجنة

المناقشة على تقبلهم مناقشة هذه المذكرة، دون أن أنسى كل من زودني ولو

بكلمة لإثراء هذا البحث.

پهراء

لى نبراس حيايتي و نخر روحي:

امي و لي

ولي من ينبض صميم في قلبي:

زوجي..... اخواوتي..... اخواوتي.

لى جميع العائلة وون استثناء

ولي جميع الاصدقاء وون استثناء

ولي كل من يعرفه قلبي ولم يذكره قلبي

ولي كل من قدم لي الدعم المعنوي

و العلي في كل مراحل حياتي وراستي.

شهرزاد

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى من ابتغى رضاها بعد رضى الله تعالى... والداي العزيزين

إلى إخوتي وأخواتي سندي في الحياة

إلى أصدقاء الدرب

إلى كل من كان له جهد في هذا العمل

إلى كل أستاذ أبداع بكل معاني الإبداع

إلى كل من وقف بجانبى مشاركا وموجها وناصحا.

أمال رانية

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	الشكر والتقدير
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	مقدمة
الفصل الأول: عموميات حول حوكمة الشركات	
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.
03	المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات.
06	المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات
07	المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات
09	المبحث الثاني: مزايا حوكمة الشركات
09	المطلب الأول: مبادئ وخصائص الحوكمة
13	المطلب الثاني: ركائز ومحددات الحوكمة:
16	المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات.
20	المبحث الثالث: تجارب بعض الدول مع التركيز على تجربة الجزائر.
20	المطلب الأول: تجارب بعض الدول في حوكمة الشركات.

23	المطلب الثاني: التحديات التي توجهها الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات
25	المطلب الثالث: الاقتراحات والمتطلبات الأساسية لتفعيل مبادئ الحوكمة في الجزائر.
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الثاني: عوامل ظهور ودوافع المحاسبة الإبداعية
37	المطلب الثالث: مجالات وأنواع المحاسبة الإبداعية
41	المبحث الثاني: الإجراءات والوسائل الحديثة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية
41	المطلب الأول: بعض الجوانب المحاسبة الإبداعية
46	المطلب الثاني: المشاكل الناجمة عن المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي
49	المطلب الثالث: الاتجاهات والمدخل الحديثة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
53	المبحث الثالث: دور حوكمة الشركات في للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
53	المطلب الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
54	المطلب الثاني: تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
56	المطلب الثالث: دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
60	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت	
62	تمهيد
63	المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة
63	المطلب الأول: دراسة مجتمع وعينة الدراسة
64	المطلب الثاني: خطوات إعداد الاستبيان
65	المطلب الثالث: هيكل الاستبيان
66	المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج
66	المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة
68	المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة
73	المطلب الثالث: تحليل أسئلة الاستبيان وفرضيات الدراسة
87	خلاصة الفصل
89	خاتمة

قائمة

المداول والأشكال

قائمة الجداول:

الصفحات	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	خصوصيات نظام حوكمة الشركات.	(01-01)
63	تحديد طول واتجاه الفئات	(02-03)
67	تحديد كيفية توزيع وجمع استبيانات على عينة الدراسة	(01-03)
68	معامل الصدق والثبات لعينة الدراسة.	(03-03)
68	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	(04-03)
69	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	(05-03)
70	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(06-03)
71	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	(07-03)
72	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مجال الوظيفة الحالية	(08-03)
74	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية): النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور الحوكمة في العملية	(09-03)
77	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور المعلومات المحاسبية	(10-03)
79	اختبار بيرسون للارتباط بين محاور الدراسة	(11-03)
80	ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط	(12-03)
82	تحليل التباين الأحادي لأثر الحوكمة في العملية على الحاسبة الإبداعية	(13-03)
83	اختبار طبيعة التوزيع Kolmogorov-Smirnov	(14-03)
85	تحليل التباين الأحادي لمجموعات محور الحوكمة لطبيعة المستوى أو عدد سنوات الخبرة	(15-03)

قائمة الأشكال:

الصفحات	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	خصائص حوكمة الشركات	(01-01)
16	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	(02-01)
69	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس بالاعتماد على الدائرة النسبية.	(01-03)
70	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	(02-03)
71	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي اعتماداً على الدائرة النسبية	(03-03)
72	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.	(04-03)
73	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي اعتماداً على الدائرة النسبية	(05-03)

مقدمة

أصبحت حوكمة الشركات من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم كونها تحظى بالاهتمام من جانب الشركات الإقليمية والدولية، خصوصا بعد سلسلة الأزمات المالية التي وقعت في العديد من الشركات العالمية وهذا أدى إلى انهيار وتزعزع الكيان الاقتصادي نتيجة لانتشار الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة.

وآثرت هذه الانهيارات بشكل عميق على المستثمرين في الأسواق المالية سواء في الدول النامية أو المتقدمة، وكشف عن نقص كبير في نزاهة الإدارات وجودة البيانات المالية، وما ترتب على ذلك حدوث أزمة ثقة في القوائم المالية للشركات بسبب نقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، حيث أن السبب الرئيسي لهذه الفضائح هو الخيارات المحاسبية التي تترك المجال لإظهار الشركة في صورة جيدة بطرق فنية وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تعرف على أنها أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة، دون تجاوز المعايير والمبادئ المتعارف عليها.

في ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية كان لابد من التفكير في كيفية حماية مختلف أصحاب المصالح من أخطاء مجالس الإدارة والحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن وأمام ذلك لم يجد المختصون سوى تبني نظام حوكمة الشركات كنظام متكامل يعمل على تعزيز الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية، هذا الأخير يساهم بدوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وإعادة الثقة في البيانات المالية.

1. إشكالية الدراسة:

على ضوء، ما سبق تبرز الإشكالية الرئيسية لدراستنا هذه، والتي نطرحها في السؤال الرئيس التالي:

ما الدور الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب آراء عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية تيارت؟

وعلى ضوء الإشكالية السابقة، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالحوكمة؟ وفيما تتمثل أهدافها؟ ما هي محدداتها؟ وهل لها نماذج يحتذى بها؟
- فيما تتمثل المحاسبة الإبداعية؟ وهل هناك دور يمكن أن تلعبه الحوكمة في الحد من آثارها؟
- ما المتطلبات التي يمكن أن توفرها الحوكمة بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية تيارت حسب آراء عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات؟

2. فرضيات الدراسة

بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات الآتية:

- الحوكمة عبارة عن إحكام العلاقة بين مختلف أطرافها وحمائتهم ومحاربة الفساد؛
- يمكن للحوكمة أن تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يمكن أن يؤدي تطبيق الحوكمة إلى الحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية تيارت حسب آراء عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات.

3. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم حوكمة الشركات؛
- التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها؛
- إبراز دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تقديم جملة من الاقتراحات التي تساعد المؤسسات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- محاولة إبراز دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب آراء عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال دراسة كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف الحوكمة وذلك من خلال البحث عن الدور الذي يمكن أن تلعبه مبادئ الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بإسقاط الدراسة على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار موضوع الدراسة فيما يلي:

- موضوع جديد، ويخدم مجال التخصص؛
- الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من البحوث خاصة فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية؛
- يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة التي تستدعي الدراسة.

6. حدود الدراسة:

–حدود مكانية: حيث تم اجراء الدّراسة الميدانية في ولاية تيارت.

–حدود زمنية: حيث تم معالجة إشكالية الدّراسة خلال سنة 2022.

7. المنهج المتبع في الدراسة:

انطلاقا من اشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة، سنعمد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك لغرض الوصف الدقيق والتفصيلي لتغيري الحوكمة والمحاسبة الإبداعية، وسنعمد على المنهج التحليلي في تحليل الدور الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما سنعمد على منهج دراسة حالة وذلك من خلال اجراء الدّراسة الميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS V21.

8. الدراسات السابقة:

في حدود ما توفرت لدينا من معلومات ومراجع حول موضوع الدراسة، نجد بعض من الدراسات والبحوث التي أُنجزت في هذا المجال، لعل أهمها:

1- دراسة باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى معايير المحاسبة الدولية تلعب دورا أساسيا في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية لأن غياب هذه المعايير يؤدي إلى إتباع إجراءات وطرائق محاسبية غير سليمة وغير موحدة وبالتالي ينعكس على المعلومات المحاسبية.

2- دراسة أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة برج باجي مختار، عنابة (الجزائر)، 2013-2014

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 في شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال فترة ممتدة من 2007-إلى 2009.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من نتائج أهمها:

-تعتبر حوكمة الشركات نظاما رقايا فعالا.

-تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية.

-يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع استراتيجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-دراسة وثام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات، العدد 01، المجلد 12، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة (الجزائر)، 2019.

وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية للحد من أثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال التركيز على آلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

-أن المحاسبة الإبداعية هي التسجيل لقيم غير حقيقية من خلال استغلال ثغرات قانونية.

-آليات الحوكمة الداخلية هي عبارة عن أنظمة رقابية تتعاون فيما بينها لمحاربة الغش بشتى أنواعه من داخل الشركة.

- آلية مجلس الإدارة تؤثر بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك بالنسبة لآلية لجنة المراجعة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمحاولة البحث في دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية تيارت، وذلك من خلال قياس هذه الممارسات ومدى جودة هذه الركائز بإسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 30 عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية تيارت وذلك عن طريق استخدام برامج الإحصائي SPSS V21.

10. تقسيمات الدراسة

من أجل الإلمام بالموضوع والإجابة على إشكالية الدراسة، سنقوم بتقسيم الدراسة من خلال ما

يلي:

الفصل الأول: عموميات حول حوكمة الشركات

حيث سنخصص الفصل الأول لاستعراض الإطار المفاهيمي من خلال معرفة العوامل والأسباب التي ساهمت في ظهورها والتطرق لمفهومها وتقديم مجموعة التعريف الخاصة بها، كما سبق الإشارة للأطراف المعينة بتطبيق الحوكمة وتجارب بعض الدول عنها مع التركيز على تجربة الجزائر؛

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يتمحور هذا الفصل حول ممارسات الإبداعية ستعرض من خلاله لمفهوم المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها، وكذلك التطرق لبعض جوانبها ودور حوكمة الشركات في الحد من ممارستها.

الفصل الثالث: دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب عينة من المهنيين

والأكاديميين بولاية تيارت.

حيث تم معالجة هذا الفصل من خلال اجراء دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين حيث سنستعرض استبيان الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة في المبحث الأول، بينما سنقوم بمعالجة بيانات الاستبيان وتحليل نتائجه في المبحث الثاني.

الفصل الأول:

عموميات حول حوكمة الشركات

تمهيد:

نظرا للأزمات الاقتصادية المالية المتلاحقة التي شاهدها العديد من دول العالم التي ارتبطت أبرز دواعيه بالفساد الإداري والمحاسبي والمالي وضعف آليات الرقابة على مختلف الأنشطة الخاصة بالمؤسسات، ولتفادي الوقوع في مثل هذه الأزمات أو حتى التقليل من آثارها توجب إيجاد حلول جوهرية لها، وهو ما يجسد في ظهور مفهوم الحوكمة، واعتبارها عامل مهم من خلال مبادئها وآلياتها. ومن خلال هذا الفصل سنقوم بإسقاط المفهوم النظري للحوكمة من خلال التطرق إلى ما يلي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات؛
- ❖ المبحث الثاني: مزايا حوكمة الشركات؛
- ❖ المبحث الثالث: تجارب بعض الدول مع تركيز على تجربة الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

أصبحت حوكمة الشركات من المواضيع المهمة التي تفرض نفسها على جداول أعمال الشركات والمنظمات الدولية والحكومات، ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت في الكثير من الدول العالم خلال السنوات الأخيرة، نتيجة ذلك زاد الاهتمام بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها، آلياتها التي تضمن الممارسة السليمة لها.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

أولاً: نشأة حوكمة الشركات

تطرق علماء الاقتصاد قديماً مثل (أدولف بيرلي وغاردنر ميتز 1932م) لمفهوم الحوكمة المؤسسية في كتابهما "الشركة الحديثة والملكية الخاصة" والتي يعني بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للمواد فضلاً عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة، إلا أن المتبع لجذور هذا الموضوع يجدها تعود إلى فضيحة (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية، إذا استطاعت الهيئات التشريعية و القانونية الأمريكية تحديد أسبابها في فشل الرقابة المالية في الشركات والإسهامات الغير المشروعة المتمثلة في تقديم بعض الرشاوى لبعض المسؤولين الحكوميين و عدم الإفصاح و الشفافية في تقارير المالية. مما ساعد في صياغة قانون مكافحة وممارسات الفساد عام 1977 الذي تضمن قواعد خاصة لصياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية التي كانت نواة لهذا المصطلح بعد أن تعرض عدد كبير من الشركات إلى انهيارات مالية في مجال القروض والادخار.¹

أما مصطلح حوكمة الشركات تم البدء باستخدامه من بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، إذا تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه وأصبح شائعاً باستخدامه من قبل الخبراء ولا سيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية.

وعند التعرف إلى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات، نلاحظ إن الولايات الأمريكية المتحدة كانت السباقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة وقامت الرابطة القومية لمدري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لدعم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة، إما في اليابان فقد أعلنت بورصة

¹ علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2011، ص:08.

طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجديدة لحوكمة لكي تهتدي بها المؤسسات اليابانية في سبيل إعداد المعايير التي تتفق مع القانون التجاري الياباني.¹

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات

1. تعريف الحوكمة لغة:

تعتبر الحوكمة لغة مستحدثة في قاموس اللغة العربية، فهو لفظ مستمد من الحكومة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فإن لغة الحكومة يتضمن العديد من الجوانب منها:²

الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك،

الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

الحاكم: طلبا للعدالة خاصة عاد انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2. مفهوم الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "ifc":

التي عرفتها على أنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث يقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين الإجراءات والقواعد لاتخاذ القرار بخصوص شؤون الإدارة، وهي توفر الهيكل التنظيمي الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، ورقابة الأداء.³

3. تعريف آخر لحوكمة الشركات:

إن مصطلح الحوكمة (Governance) يعود أصله إلى الفعل اليوناني (kybernein) المشتق من كلمة (kybernao). بمعنى الشخص الذي يوجه ويناور بالسفينة (carayanni 2013)

¹ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تحفيز نظرية الوكالة، العدد 02، المجلد 02، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 2011، ص: 28.

² أشرف حنا ميخائيل، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، فندق الشيراتون، القاهرة (مصر) 24_26 سبتمبر 2005، ص: 05.

³ بن لدغم محمد وآخرون، دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات: دراسة حالة شركة الاسمنت لبني صاف، العدد 01، المجلد 03، مجلة إدارة المراجعة المغربية للمنظمات، جامعة تلمسان (الجزائر)، 2019، ص: 150.

Casmpbell &). كما عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD, 2004) حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة من العلاقات بين المديرين ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، تهم بتوفير الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيقها، ثم مراقبة الأداء".¹

ثالثا: عوامل ظهور حوكمة الشركات:

يمكن إدراج البواعث الأساسية لظهور الحوكمة شركات فيما يلي:

1. نظرية الوكالة:

عندما ظهرت نظرية الوكالة كان أثرها كبيرا، وكان عاملا أساسيا في ظهور حوكمة الشركات، بل تعد أساس فكرة حوكمة الشركات، وقد جاءت هذه النظرية استجابة للتحويلات في شكل الملكية الأمر الذي أدى إلى تطور مهم في مجالات الرقابة وتقييم الأداء، وقد ساعد انفصال الملكية عن الإدارة في ظهور مجموعتين داخل الشركات هما: مجموعة المديرين ومجموعة المساهمين، وظهور المجموعتين هو نتاج فصل الملكية عن الإدارة، وضخامة عدد المساهمين وتباين ثقافتهم مما جعل من إدارة هذه الشركات أمرا صعبا، وهو الأمر الذي دفع بمؤلاء إلى العمل على انتخاب مجلس إدارة للشركة، يقوم بتعيين إدارة الشركة، وبالرقابة والإشراف على أداء الشركة ونشاطها عن المساهمين.²

تتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارض أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل، وان هذه التعارضات يمكن حلها عبر آليات حوكمة الشركات، حيث نجد أن الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق أهداف الأصيل، وتحصل هذه المشكلة في ظل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والأصيل.³

¹ رحمة غزالي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة في شركات المساهمة، العدد 02، المجلد 03، مجلة المالية وإدارة الشركات، سطيف (الجزائر)، 2020، ص: 231

² طاهر محمد احمد محمد حماد، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في أداء المصارف التجارية السودانية: دراسة واقع المصارف العاملة بولاية الخرطوم 2013م، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، (السودان) 2014 ص: 12.

³ عهد علي سعيد، أثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين (سوريا)، 2009، ص: 23.

2. الاهداءات المالية:

مع بداية التسعينات وتفتت الاتحاد السوفيتي وأوروبا الشرقية وتحولها إلى مجتمعات رأسمالية، حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام، إلا أن الفضائح والاهداءات المالية والإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم، كالولايات المتحدة الأمريكية شركة إنرون Enron للطاقة وشركة الاتصالات وورلد كوم World com وغيرها، كانت بمثابة جرس الإنذار لضرورة تطوير ممارسات حوكمة الشركات، ففي عام 1992، قامت المملكة المتحدة بإصدار أول مجموعة المبادئ حوكمة الشركات ضمن التقرير المعروف ب: تقرير كاد بوري CadBuru Report" تلتها بعد ذلك جنوب إفريقيا ضمن تقرير "كينغ King الأول" عام 1994م ثم الثاني كينغ King 2" عام 2002م، ثم المبادئ الفرنسية والألمانية وأخيرا الدليل الموحد في المملكة المتحدة Combine dCode¹.

وفي عام 1999م قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بنشر أول مجموعة مبادئ دولية الحوكمة الشركات، ثم قامت بتنقيحها عام 2004 فكانت أساسا لمبادرة حوكمة الشركات في كل من دول المنظمة أو غيرها من الدول على حد سواء وذلك من خلال تقديم العديد من الخطط الإرشادية لتدعيم الإدارة، كفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل.²

المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات، وتستمد الحوكمة أهميتها من اختصاصاتها بالجوانب التالية:³

– تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في الشركات في مختلف المستويات التنظيمية.

¹ بجاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي فالشركات المصرية، دراسة تطبيقية، بحث مقدم بكلية التجارة الصناعية، جامعة القاهرة (مصر)، 2009، ص:7.

² فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة "دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة فرحات عباس، سطيف (الجزائر)، 2011، ص:25.

³ مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، العدد2، المجلد46، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية(مصر)، 2009، ص:18.

-تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء، ومن ثم تفادي تكاليف حدوثها مع ضمان الاستفادة من نظم الرقابة الداخلية.

- التأكد من استقلالية وموضوعية وحيادية المراجعين الخارجيين وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة الشركة، أو أي أطراف داخلية أخرى.

بالإضافة لوجود أهمية أخرى لحوكمة الشركات تكمن فيما يلي:¹

-محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه.

-تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين بالشركة.

-محاربة الانحرافات خاصة تلك التي تشكل تهديدا لمصالح مختلف الأطراف.

-تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمديه.

المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن ذكرها في النقاط التالية:²

-الحد من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين (سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم) والحد من استغلال السلطة في غير مصلحة العامة.

-تقليل المخاطر المالية والاستثمارية وزيادة الثقة بالاقتصاد الوطني وتشجيع جذب الاستثمارات وتدفق الأموال المحلية والدولية.

-الحفاظ على سمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرقابية والمعايير المتفق عليها.

¹ لخضر رينوبة، أمير عزوي، الإفصاح و الشفافية لتعزيز الاتصال المالي في سياق حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، العدد01، ، المجلد4 ، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية ، 2018، (الجزائر)، ص:42.

² براهمة كتره، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة الحركات EMO ولاية قسنطينة، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2(الجزائر)، 2013، صص:11-12.

كما يمكننا ذكر أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:¹

-الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

-تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

-المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات.

-المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للشركة.

-تطوير أداء الشركات، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني سياسات سليمة تضمن اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على فواعد سليمة تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

-الفصل بين الملكية والرقابة على الأداء.

-عدم الخلط بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.

-الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركات من خلال تعميق ثقافة التمسك بأخلاقيات المهنة والالتزام بالقوانين والمبادئ والضوابط الرقابية والمعايير المتفق عليها.

-مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تحول مسؤولية الرقابة الى كل مجلس الإدارة والمساهمين في الجمعية العامة للمساهمة.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، اتحاد المصاريف العربية، 2007، ص:19،

المبحث الثاني: مزايا حوكمة الشركات

هناك العديد من المزايا والمنافع لمفهوم حوكمة الشركات ومن أهم مزايا التطبيق حوكمة الشركات قيامها بتسيير الحصول على التمويل (أسهم، سندات، ائتمان) وبتكلفة أقل، وزيادة الجذب للاستثمارات والشركات الأجنبية، وتمثل هذه المزايا فيما يلي:

المطلب الأول: مبادئ وخصائص الحوكمة

يمكن تخيص مبادئ الحوكمة فيما يلي:

أولاً: مبادئ الحوكمة:

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ و الأسس التي تساهم في تحقيق الأهداف المنتظرة، وترتكز هذه المبادئ على المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي (oecd) في عام 1999 التي تساعد على تطبيق حوكمة الشركات ، و المعدلة سنة 2004، وهذه المبادئ هي:

1-توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوى الكفاءة والشفافية وتحديد المسؤوليات بوضوح عن الأشراف و الرقابة، وإلزام الجميع بتطبيق القانون، ويتم ذلك من خلال تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء، سواء كان ذلك على المستوى الجزئي أو الكلي، بإضافة الى تحقيق النزاهة و الكفاءة في الأسواق، كما أن الالتزام بالمتطلبات القانونية و الرقابية في ممارسات الحوكمة، تقتضي وجوب إن تنصص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الأطراف المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور، مع ضرورة إن تتمتع الهيئات الاشرافية و الرقابية عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية، مما سبق يبين إن توفير المتطلبات القانونية والرقابية والعمل على تطبيقها ومتابعة أثرها يتم من خلال وضع إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة بأبعادها المختلفة.¹

¹ أمين راشدي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1 (الجزائر)، 2018، ص:29.

2- حماية حقوق المساهمين.

ترتكز مبادئ حوكمة الشركات على حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم كالحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، والمشاركة الفعالة في القرارات الأساسية كسياسة مكافئة المسيرين وسياسة توزيع الأرباح.¹

3- المعاملة المتساوية للمساهمين.

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم.²

4- دور الأطراف ذات المصلحة بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة.

وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، والإفصاح والشفافية عن المعلومات الهامة والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم ذلك بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبدون تأخير.³

5- الإفصاح والشفافية.

يؤكد هذا المبدأ على الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمتعلقة، بما في ذلك النتيجة المالية ونتيجة الاستغلال، حقوق الملكية، المكافآت والتعويضات، مختلف المعاملات والاتفاقيات مع الأطراف ذات الصلة مؤشرات أو عوامل المخاطر التي يمكن إن تتعرض

¹ منصور بن أعمار، حولي محمد، دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، العدد03، المجلد10، مجلة دراسات اقتصادية، 2018، ص:107.

² بوشمة بدر، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، العدد01، المجلد05، مجلة أبحاث ودراسات التنمية جامعة الجزائر3، (الجزائر)، 2018، ص:57.

³ ياسمينه عامرة، رباب زارع، مقارنة بين المبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد لشركات الجزائرية، العدد01، المجلد03، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، 2018، ص:124.

لها المؤسسة... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات الغير المالية والتي يمكن إن تدرجها بشكل طوعي في تقارير التسيير التي يتم إعدادها في المؤسسة.¹

6-مسؤوليات مجلس الإدارة.

في إطار حوكمة المؤسسات يجب على أعضاء مجلس الإدارة بذل العناية الواجبة بهدف تحقيق أفضل مصلحة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح كون أن الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة يتوقف بدرجة كبيرة على القرارات التي يتخذها هذا المجلس ممثل بلجانه المختلفة.

وهناك أيضا الأبعاد التنظيمية لقواعد حوكمة الشركات مثل البعد الإشرافي والرقابي والأخلاقي، الاتصال وحفظ التوازن، البعد الاستراتيجي، وتحقيق الإفصاح والشفافية، وإدارة الأرباح وأخيرا تقويم أداء الوحدة الاقتصادية.

وتهدف قواعد حوكمة الى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية، وتساعد على جذب الاستثمارات وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وتحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة المؤسسة، كما أن مبادئ الحوكمة هيا أخرى تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات القوانين التي تحكم عمليات الإشراف والرقابة.²

¹ جندي مراد، بوقابة زينب، آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح، العدد01، المجلد 08، مجلة دراسات في الاقتصاد و التجارة و المالية، جامعة الجزائر، 2019، ص ص:199-222.

² محمود عبد الفتاح الوشاح، لونا شاهين، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في الجامعات الخاصة الأردنية، العدد02، المجلد39، مجلة البحوث التجارية، كلية الأعمال، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن2017، ص ص:07-08.

ثانياً: خصائص الحوكمة

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات صلة بالشركات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص، التي يجب إن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من تطبيق هذا المفهوم، فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، نذكر أهمها فيما يلي:¹

1-**الشفافية:** إي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحفي الثقة والتزاهة والموضوعية في إجراءات الشركة كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة.

2-**المساءلة:** هي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو اللذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وإعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها.²

3-**المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة والمساهمين.

4-**الوضوح:** يقصد به إن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها، لتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التحقيق إن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.

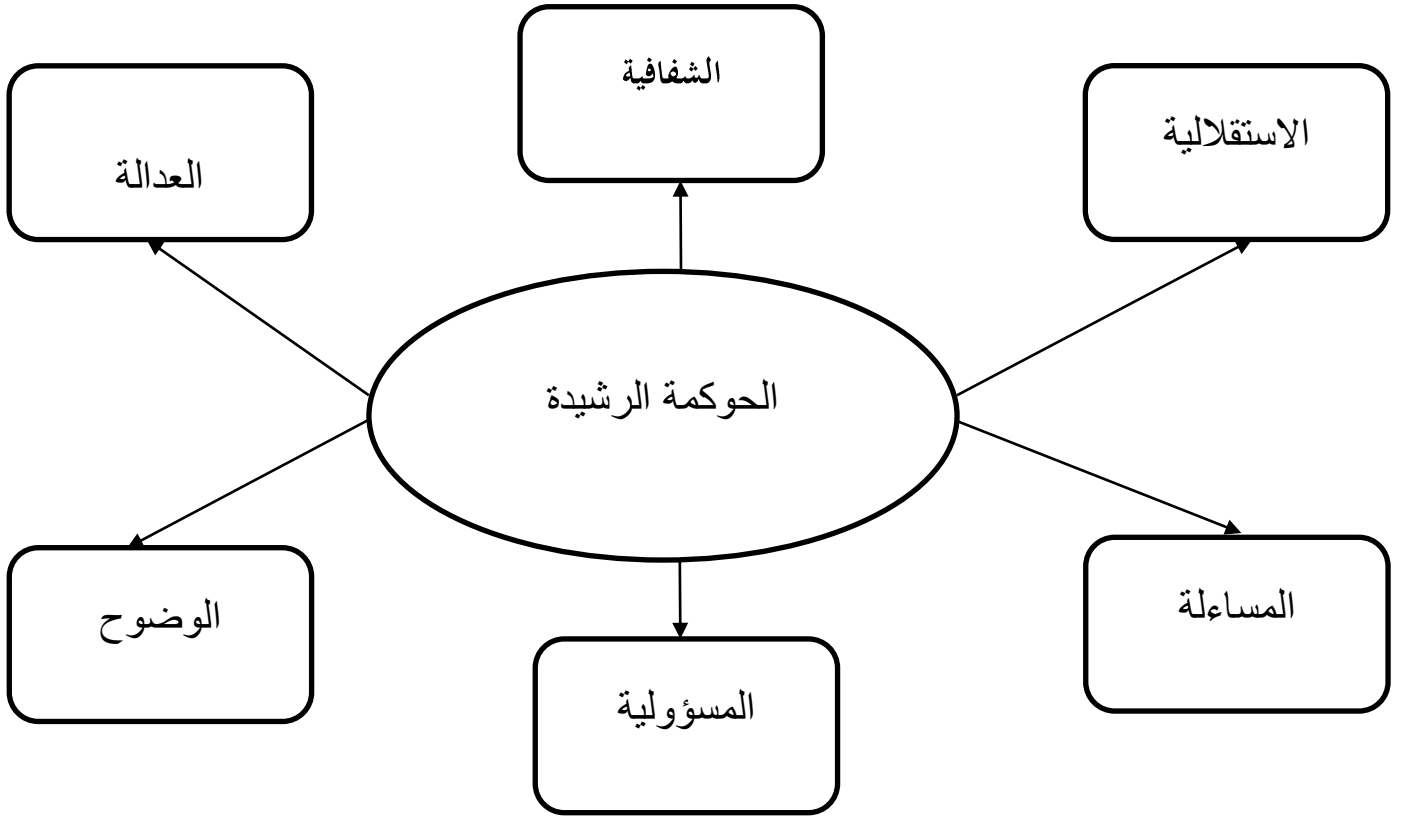
5-**الاستقلالية:** وهي آلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه آلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية.

6-**العدالة:** بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.

¹ مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، العدد 01، المجلد 24، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق (سوريا)، 2008، ص: 97.

² حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد وفساد العولمة، إداري-تجاري-سياسي -دولي الدار الجامعية للطباعة و النشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية(مصر)، 2010، ص: 265.

الشكل رقم (01-01): خصائص حوكمة الشركات.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

المطلب الثاني: ركائز ومحددات الحوكمة:

ترتكز الحوكمة على العديد من الركائز التي تساعد على إدارة شؤون الشركة نذكر منها ما يلي:

أولاً: ركائز الحوكمة

لقد أصاب العالم الفزع من حالات الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شاهدها العديد من الدول في أسواق المال والشركات والبنوك، والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم.

ومن الطبيعي أن يستتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات.¹

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم، باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية، تركز على المحاور التالية:

أ. **أخلاقيات الأعمال:** لا ريب أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية، هو البلمس الشافي من الممارسات اللا أخلاقية، إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد الطرق لمحاربة هذه المعضلة، ومعضلات أخرى، وهو أمر آخذ في الازدياد، ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضا كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية، يساعد الشركات على اجتياز حقول ألغام الفساد بما.²

وتنص اتفاقية بازل، فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال، ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006، على ثلاث أمور هي:³

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية هذه المؤسسة.
- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير، دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات.
- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

¹ السيد صافي أحم وآخرون، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، العدد 03، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة (الجزائر)، 2018، ص

² جون سوليفان، تقدم جورج كيل، البورصة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال وآداب المهنة، حوكمة الشركات المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع، ص: 18.

³ عبد الرحمان العباب، إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، (الجزائر) 18-19 نوفمبر 2009، ص: 17.

ب. الرقابة والمساءلة: تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل:¹

- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال.
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة.
- أطراف خارجية مثل: الموردين، العملاء، المقرضين.

بإضافة إلى:²

- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.
- . إدارة المخاطر: تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها.³

ثانياً: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات، المحددات الخارجية وتلك الداخلية ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:⁴

1-المحددات الداخلية: وهي تشمل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات وتوزيع مناسب والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل: مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح.⁵

2-المحددات الخارجية: وتشمل هذه المحددات مختلف القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، وكفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للشركات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة

¹ إبراهيم السيد المليحي، "دراسة واختيار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، عن موقع: www.faculty.Ksi.edu.sa/72669/، تم الاطلاع عليه يوم 08_05_2022 على ساعة 15,30.

² طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: مفاهيم-مبادئ-تجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 77.

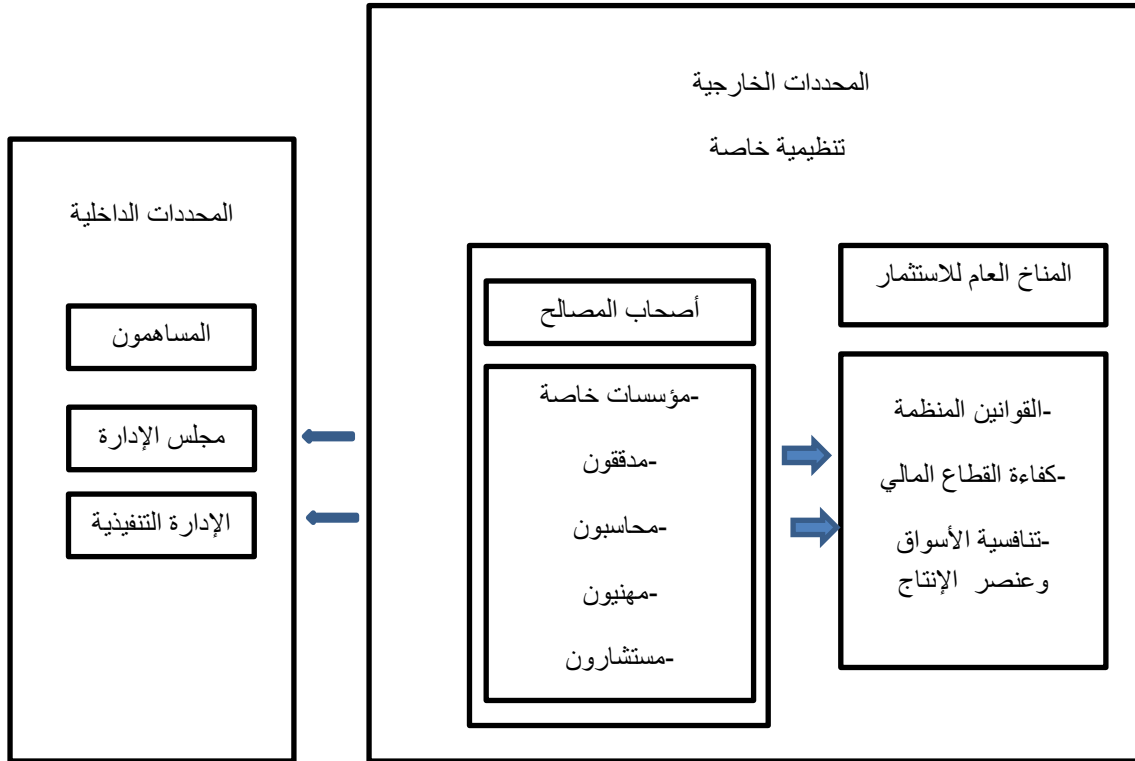
³ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، العدد01، المجلد 03، مجلة البحوث التجارية، الإسكندرية (مصر)، 2006، ص:588.

⁴ حداد مناور، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، العدد01، المجلد 23، مجلة الإنسانية، 2012، ص:07.

⁵ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالج الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:19.

الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات، وترجع أهميتها إلى إن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة.¹ ومن خلال الشكل الموالي سنوضح المحددات الداخلية والمحددات الخارجية لحوكمة الشركات.

الشكل (01-02): المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات.

تتعدد نماذج حوكمة الشركات وتختلف من نوع إلى آخر لذا نذكر أهمها فيما يلي:

1- النموذج الأنجلو سكسوني (الموجه السوقية):

هو النموذج الذي يمثل الخارجين الذي يركز على السوق حيث تعتبر الملكية مشتتة فيكون هناك عدد كبير من أصحاب الأسهم (الملاك)، وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا من الدول الأساسية المنتهجة لهذا النموذج، وأهم ما يميز هذا النموذج، هو أنه نظام تسيير أحادي أي أن الرئيس المدير العام هو نفسه رئيس مجلس الإدارة أي أنه ليس هنالك تقسيم ثنائي بين مهام الإدارة ومهام الرقابة، والمؤسسة

¹ جميل احمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06- 07 ماي 2012، ص: 07.

عبارة عن جهاز تنفيذي ثنائي يعمل لمصلحة المساهمين. وأيضاً يعترف بالدور المركزي الذي يلعبه السوق المالي بتمثابه المورد الأساسي لرأس المال الاقتصاد (التمويل المباشر)، ومن جهة أخرى يعتبر ضابطاً له، بالإضافة إلى الدور الأساسي الذي يمنح المساهمين أو ممثليهم (المسيرين)، حيث أن اتخاذ القرار والرضي بالنسبة لهم يعتمد على معيار خلق القيمة وسياسة الأرباح. كما أن الميزة الجدة مهمة في هذا النموذج هي إن أصحاب المصالح هم من يمتلكون قوة القرار ولهم الاستقلالية التامة في ذلك، ونظام الحوكمة في هذا النموذج يعرف ثلاثة مشاكل:

- المخاطرة: المنافسة الشديدة تدفع كل مسير نحو المخاطرة ومحاولة الحصول على قروض بنكية.
- السوق مراقب: الدولة المعدلة تلعب دورها كما ينبغي في السوق للمحافظة على النظام السوقي.
- صرامة القوانين: تطبيق القوانين على كل من يتجاوز حدودها. نجد خارج النواة الاستراتيجية مساهمين ليس لهم الأغلبية النسبية ولا مطلق حقوق التصويت بشأن أسهم رأس المال، لكنهم يشاركون في تمويل نشاطات وتنمية الشركة من زاوية التوظيف.¹

2-النموذج الألماني: يسود هذا النموذج عدد من القارات الأوروبية، وبعض الدول الآسيوية كاليابان وكوريا الجنوبية، وهي مجموع الدول التي تمتاز بتشجيعها ودعمها للقطاع البنكي، لا سيما من خلال مفهوم البنوك الشاملة التي تتميز بشساعة مجال عملها وتقديمها لحزمة كاملة من الخدمات (استقبال الودائع، منح القروض، الائتمان بكافة أنواعه، الوساطة للاستثمارات في البورصات وأسواق المال، بيع السندات، سوق صرف العملات).

بالرغم من وجود تماثل في الركائز الأساسية التي يقوم عليها النموذج كل من ألمانيا واليابان، إلا إن هناك تمايز في العناصر الجوهرية، خاصة فيما يتعلق بالرقابة والأشراف على نشاطات الشركة "فالنموذج الألماني يدعى بالنموذج المزدوج المجلس، حيث على حوكمة الشركة والرقابة على عملياتها مجالستين، مجلس أعلى (أعضاء غير تنفيذيين) يتولى الإشراف على مجلس تنفيذي نيابة عن أصحاب المصالح، هذا الأخير له مكانة خاصة ضمن هذا النموذج(fernando2009).²

¹ خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص:69.

² عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية للنماذج حوكمة الشركات: الآليات ونظام التشغيل، العدد02، المجلد02، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة فرحات عباس، سطيف1(الجزائر) ص:29.

3- النموذج الوسيط أو المختلط (الفرنسي الايطالي) :

تعتبر كل من ايطاليا وفرنسا من أهم الدول المنتهجة للنظام المختلط، وهو نموذج وسيط لان الرقابة تتم في نفس الوقت من خلال المؤسسات المالية (النظام الموجه)، والسوق (النظام الموجه السوقي)، هذا النظام يركز أساسا على خلق القيمة لجميع الأطراف الأخرى (أصحاب المصالح)، بالنسبة للمؤسسة خاصة المساهمين والعمال الشركات الفرنسية والايطالية لهم الاختيار في انتقاء أسلوب التسيير المناسب سواء الحادي والثنائي.¹

الجدول رقم (01-01): خصوصيات نظام حوكمة الشركات.

بعد وقائي	النظام الأنجلوسكسوني	النظام الألماني -الياباني
مساهمين	-مراقبة ضعيفة. - رأسمال مبعثر -مراقبة من طرف الهيئات. -مراقبة على أساس وضعية البورصة.	-مراقبة قوية. -رأسمال مركز على أساس المساهمين ذوي الأغلبية. -مساهمة دائمة البنوك. -مراقبة تتم من طرف الأفراد الصناعيين والبنوك الرئيسية.
المدينون الديون	أهداف قصيرة المدى. مراقبة جائزة. تدين بنكي أهل أهمية. تدين من السوق أكثر أهمية. علاقة في المدى القصيرة	أهداف طويلة المدى. مراقبة دائمة. تدين مهم وبنكي. علاقة في مدى البعيد. أهمية القروض بين المؤسسات. مساهمة البنك لرأس المال.

¹محمد البشير بن عمر، احمد نصير، مساهمة مبادئ حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية، العدد10، لمجلد12، مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادي و الاندماج في الاقتصاد العالمي، 2018، ص ص:282-295.

المستخدمون	مراقبة ضعيفة.	مراقبة قوية.
		تمثيل مجلس الإدارة.
		تدخل في القرار.
دور مجلس الإدارة	مراقبة ضعيفة وعلى المدى القصيرة.	مراقبة أكثر قوة وعلى المدى الطويلة.
	مجلس أغلبية من المدراء والمسرين.	مجلس مشكل من أصحاب المصالح.
	نمط دراسة الأجور مرتبط بالأداء.	حضور ممثلي البنوك والمستخدمين.

المصدر: بداوي فتحي، تراري أمين ، حوكمة الشركات كأداة لترشيد القرارات في المؤسسات الجزائرية ،مذكرة مقدمة تتدخل ضمن نيل شهادة الماستر، 2011،ص:21.

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول مع التركيز على تجربة الجزائر.

تتعد تجارب الحوكمة من دولة إلى أخرى سواء الدول المتقدمة أو النامية وكل دولة تتميز بتجربتها مع الحوكمة لذلك سوف ندرس تجربة الجزائر في تطبيقها لحوكمة الشركات وأهم متطلبات تفعيلها.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول في حوكمة الشركات.

سنتناول في هذا المطلب ما يلي:

أولا: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

يظهر الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بمجرد قيام صندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (الذي له أهمية كبيرة في حماية حقوق المساهمين) بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط والإرشادية لكيفية تطبيق حوكمة الشركات وأهمها تشكيل مجلس الإدارة واستقلالية أعضائه واللجان المنبثقة عنه، ومعايير تقييم أداء مجلس الإدارة.¹

كانت بداية ظهور مفهوم حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن الماضي، حيث أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقريرا في يناير 1978م بعنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وذلك محاولة لسن التشريعات للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية على الشركات، كما تم تحديد الوجبات الرئيسية للمدير، والتي تتمثل في الإشراف على الإدارة، اختبار وتعاقب أعضاء المجلس، مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم، أداء الشركة المالي، وأخيرا ضمان الالتزام بالقوانين.²

وبعد الاثنيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الاثنيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، حيث قامت إلزام الشركات المدرجة (Sarbanes-Oscley Act) الحكومة الأمريكية سنة 2002م بإصدار قانون بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.

وقد ركز هذا القانون على دور حوكمة المؤسسات في الحد ومعالجة الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من الشركات، وهذا من خلال تفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة

¹ سمية بن عمورة، باديس بوغرة، تجارب الدولية في حوكمة الشركات، العدد 02، المجلد 03، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، الجزائر، 2019، ص: 139.

² عادل فرقاد، أثر حوكمة المؤسسة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة 20 أوت 1955 (الجزائر)، 2012، ص: 17-18.

الشركات والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء التنفيذيين، مع وصف تحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة ولجنة التعيينات.¹

ثانيا: تجربة المغرب

بدأت الحوكمة في المغرب سنة 1993م عندما تمت خصخصة بورصة كازابلانكا وتحديثها، وفي عام 1995م صدر قانون الشركات الذي قضى بضرورة وجود مجلس إدارة مستقل، ووجود هيكل مزدوج ذو مجلس إشرافي ولجنة إدارة، بإضافة إلى زيادة الشفافية والإفصاح وإعطاء حماية أكبر لمساهمي الأقلية. وفي عام 2004م قام الاتحاد العام للشركات المغربية بإجراء دراسة حول الحوكمة بغية مراجعة واستعراض ممارسات الحوكمة وفقا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقياس مدى الوعي بضرورة تطبيق الحوكمة، حيث أجريت الدراسة على 40 شركة مغربية من عدة قطاعات، إلا أن استجابتهم لم تتعد 45% من الشركات في العينة كان من بينها 14 شركة مدرجة في البورصة، وقد لوحظ ما يلي:

- إن أغلب الشركات لم تحصل على معلومات الصحيحة عن مبادئ منظمة التعاون والتنمية المتعلقة الحوكمة.

- هناك احترام المساهمون في الحصول على معلومات عن حقوقهم.

- عدم قيام مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بالإفصاح عن مصالحهم المادية في عملية أو موضوع يؤثر على الشركة بشكل مباشر.

- ضعف الشفافية فيما يتعلق بعمليات الترشيح والانتخابات ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة.

- بالنسبة لدور أصحاب المصالح وجد أن هناك تنفيذ لقانون العمل وتوجد آليات لحماية حقوق المستهلكين

لتعزيز ممارسات الحوكمة وتفعيلها أكثر من الشركات المغربية تم في مارس 2008م إصدار قانون الحوكمة المغربي الذي يهدف إلى إرساء الإفصاح والشفافية، تحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية للشركات، وكذلك تحسين صورتها مع المستثمرين وأصحاب المصلحة.²

¹ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2010، ص: 22.

² حكيم بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي: قراءة تحليلية، العدد 01، المجلد 05، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجزائر، 2018، ص: 98.

ثالثا: تجربة الجزائر في تطبيق نظام حوكمة الشركات

بالنسبة لتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26 سبتمبر 2007 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، تحتل في التقرير الجديد الرتبة 99، ويعود ذلك إلى ظروف الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري وسطو والفضو الذي يرم على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، كون هذه الشركات تشكل عبئ ثقيل على الخزينة جراء سوء الأداء، وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي بدلا من رفع الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة بدلا من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة، إلا أن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل في عملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور.¹

قامت جمعيات واتحاديات الأعمال الجزائرية بالسعي نحو اكتشاف الطرق التي تشجع تطبيق الحوكمة الجيدة في بيئة الأعمال بغية جذب الاستثمارات الأجنبية، حيث قام أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص عام 2007م بإنشاء مجموعة عمل تعمل بالتعاون مع المنتدى العالمي للعلومة (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية من أجل وضع دليل للحكومة الجزائرية، وتم في 11 مارس 2009م إصدار "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" ولنشر الوعي بفوائد ومزايا الحوكمة قامت مجموعة من عمل الحوكمة الجزائرية بإطلاق مركز "حوكمة الجزائر" في أكتوبر 2010، ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات على الالتزام ببنود الدليل الخاص بها واعتماد أفضل ممارسات الحوكمة الدولية، ويعتبر هذا المنبر كدعامة لتطبيق الحوكمة وتحسين الممارسات المالية المحاسبية، وقامت الجزائر بإصدار نظام مالي محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) الذي بدأ بتطبيقه سنة 2010.²

في شهر جويلية 2007، انعقد أول ملتقى حول "حوكمة الشركات" وقد شمل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف في عالم المؤسسة، حدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في:

¹ فريد كورتل، حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في مؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد دمشق، يومي: 15 و16 أكتوبر 2008، ص: 12.

² سمية بن عمورة، باديس بوغرة، تجارب الدولية في حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

-تأسيس المشاركين قصد الفهم الصحيح والدقيق والموحد لإشكاليات الحكم الراشد ودراساته من زاوية ممارسة على أرض الواقع، من سبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.¹

المطلب الثاني: التحديات التي توجهها الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات

تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر تحتاج إلى تكييفها مع بيئة الأعمال الجزائرية ونمط المؤسسات الموجودة فيها لذلك صادف تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر العديد من العوائق والتحديات والتي سنتعرف على أهمها في هذا المطلب.

أولاً: تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر

1-نقائص ميثاق الحكم الراشد:

- اختلاف المعايير التي جاء بها الميثاق عن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من جهة أن معايير الميثاق الجزائري موجهة إلى فئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وصدوره عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية خير دليل على ذلك، فهذه الأخيرة ذات طابع عائلي غالباً، نادراً ما تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، بينما مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية موجهة بالخصوص إلى شركات المساهمة التي تنفصل فيها عادة الملكية عن الإدارة، كون هذه المؤسسات مدرجة في البورصة.
- لم يقدم ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة شرحاً وافياً لعدة نقاط مهمة ضمن مبادئ الحوكمة، بل اكتفى بالإشارة إليها فقط، كعدم تضمينه وصفاً لمؤهلات ومواصفات أعضاء مجلس الإدارة، وعدم وجود شرح كافٍ ومفصل عن لجان مجلس الإدارة، كتيبان كيفية إعدادها وعددها وماهية مهامها.
- إهماله لدور المؤسسات الكبيرة ومؤسسات المساهمة، وعدم تضمينه قواعد تنظم وتروج للانضمام لبورصة الجزائر.
- عدم وجود بعض المطالب، كأساليب تقييد عمل مجلس الإدارة ذي الأداء السيئ، والميثاق الأخلاقي وسياسات المؤسسة.²

¹ بشرى نديلي، صلاح الدين كروش، دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية، العدد 01، المجلد 04، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله، (الجزائر)، 2021، ص: 219.

² علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر، لعدد 12، المجلد 12، بمجلة الباحث (الجزائر)، 2013 ص: 41.

2-تحديات متعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: إضافة إلى نقائص الميثاق، فإن هناك معيقات أخرى تحول دون تطبيق حوكمة جيدة في الجزائر، نذكر منها ما يلي:

- تعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عصب الاقتصاد الوطني، إلا أن طبيعتها لا تتوافق مع مبادئ الحوكمة، حيث أن هذه الأخيرة تنظم علاقة الملاك مع الإدارة المنفصلة عنهم، وهذا ما تفتقده المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومن أهم العراقيل التي تنبثق عن هذه النقطة:¹
- عدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة الشركة؛
- عدم توفرها على أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة، يقومون بتقديم آراء مستقلة نابعة عن خيراقتهم وتفهمهم لعمل الشركة.

3-تحديات متعلقة بالبيئة الخارجية: إضافة إلى المعوقات المتعلقة بالمؤسسات الجزائرية، هناك معيقات أخرى متعلقة بالبيئة الخارجية نذكر منها:²

- أ. **ضعف السوق المالي:** يفتقر الاقتصاد الجزائري إلى سوق مالي نشط، مما أدى إلى عرقلة تطور النظام المصرفي وعدم تطبيق أمثل لمبادئ الحوكمة، وهذا راجع إلى قلة المؤسسات المفيدة في البورصة.
- ب. **غياب الوعي الاقتصادي:**

- ضعف البيئة الاقتصادية من حيث الإنتاج والتنوعية، وكذا نقص شركات المساهمة التي تهتم بمبادئ الحوكمة. غياب الوعي لدى المجتمع والشركات الاقتصادية بأهمية الحوكمة وتأثيرها على نمو الاقتصاد الوطني.

ج. **الفساد:** يعد الفساد من أكبر وأخطر المشاكل التي تواجه تطبيق الحوكمة بشكل خاص ونمو الاقتصاد الجزائري بشكل عام، فهو يؤدي إلى نفور الاستثمارات الأجنبية ويجول دون الإصلاحات الاقتصادية، وقد ذكرت المنظمة الدولية للشفافية أن الجزائر احتلت المرتبة 112 عالمية في انتشار ظاهرة الفساد وهذا في إحصائيات سنة 2018

4-التحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية التي تسعى إلى الحوكمة:

استعرض الميثاق الوطني للحكم الراشد بعض التحديات التي قد تواجه في تطبيق الحوكمة وهي كالتالي:³

¹ صباحي نوال، واقع الحوكمة في الدول المختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة شلف، (الجزائر)، ص:12.

² المرجع نفسه، ص14-19.

³ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائرية، الجزائر، 2009، ص:13. وزارة المؤسسات الصغيرة، والمتوسطة والصناعات التقليدية.

أ- كيفية تحسين العلاقة مع البنك: تعاني بيئة العمل الجزائرية، وبالخصوص المؤسسات الاقتصادية، من صعوبة الحصول على التمويلات المالية والقروض البنكية، وهذا راجع إلى انعدام الثقة بين البنك والمؤسسات بسبب نقص الشفافية، وهو ما اهتمت به مبادئ الحوكمة التي تركز على زيادة شفافية المؤسسة في الجانب التاريخي والواقعي.

ب- إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجنائية: لا بد للمؤسسة أن تربطها علاقة ثقة مع الإدارة الجنائية، وذلك بإتباع الشفافية والعدالة في الإفصاح عن الحسابات.

ت- توضيح العلاقة مع المساهمين: إن تعدد المساهمين وكثرتهم يؤدي إلى اختلاف وجهات النظر وظهور نزاعات داخل الجمعية العامة للمساهمين وصعوبة الإجماع في اتخاذ القرارات، وتنص مبادئ الحوكمة على المعاملة المتساوية للمساهمين مع تحديد حقوقهم وواجباتهم.

ج- توضيح العلاقة مع المساهمين والمسيرين غير المساهمين: إن وجود المسيرين غير المساهمين يؤدي إلى عدم الثقة، وكذلك إلى ظهور مشكلة الأجور، وهذا ما يظهر الحاجة إلى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين.

د- توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي: إن غموض المسؤوليات وتداخل الصلاحيات داخل الفريق التنفيذي يؤدي لظهور النزاعات بين أفرادها، فقواعد الحكم الراشد تحدد المسؤوليات تحديدا واضحة، مما يجنب الشركة مثل هذه المشاكل.

المطلب الثالث: الاقتراحات والمتطلبات الأساسية لتنفيذ مبادئ الحوكمة في الجزائر.

أولاً: أسس تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

تعتمد الحوكمة على صياغة القرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجمة للشركات، وذلك من خلال تدعيم القطاعين العام والخاص، بغية الوصول إلى مرحلة تدفع الحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في الشركات¹

ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية يجب:

- مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله

- نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والشركات بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة -الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال

¹ السيد صافي احمد وآخرون، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، العدد 03، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة(الجزائر)، 2018، ص ص: 58-59.

-تفعيل أدوات الرقابية المختلفة

-تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة الشركات خاصة في مجال تنشيط الأوراق المالية

-تأسيس نظام حوكمة الشركات يكون قائم على أساس القواعد لا على أساس العلاقات

-التأكد على ضرورة الالتزام بأخلاقية العمل في الشركات

ثانيا: تفعيل أطراف حوكمة المؤسسات الجزائرية

التقوية إطار الحوكمة في الجزائر لا بد من تفعيل أطرافها المتداخلة التي تربطها علاقة تعاونية تكاملية،

وهذه الأطراف هي: مجلس الإدارة، المراجع الخارجي، لجنة المراجعات، والمراجع الداخلي

1-تفعيل التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية: لا غنى للمراجعة الخارجية عن المراجعة الداخلية،

خاصة في إطار حوكمة الشركات، فالعلاقة التي تربط بينهما علاقة تكامل تصب في مصلحة المؤسسة،

ومن أهم مزايا التعاون بينهما:

أ-اعتماد المراجعة الخارجية على المراجعة الداخلية في معرفة مدى سلامة نظام المعلومات ونظام الرقابة

الداخلية، مما يساعد في زيادة الثقة في المعلومات لدى أصحاب المصالح.

ب-توفير بنك معلومات عن طريق أوراق عمل المراجع الداخلي.

ت-تخفيض تكلفة المراجعة عن طريق التكامل، وتقليل الجهد والوقت.

2-تفعيل التكامل بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية: من مهام لجنة المراجعة الإشراف على التقارير

المالية التي تعدها الإدارة، بالإضافة إلى الحرص على فعالية نظام الرقابة الداخلية، والإشراف على الأنشطة

المراجعة مع المراجعة الداخلية، هذه الأخيرة تمد لجنة المراجعة بالتأكدات وتقديم الاستشارات، خاصة

فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر، كما تربطها بالمسؤوليات الأخرى للإدارة.¹

3-تفعيل دور مجلس الإدارة: يرى كل من سينغ وهارينتو أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك

الإدارة، إذ أنه يجمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من

خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك

بفاعلية في وضع استراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه،

وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها

¹ علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر، دراسة مقارنة في مصر، مرجع سبق ذكره، ص:43.

للعمل لمصلحة المؤسسة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للمؤسسة بعين الاعتبار، وتقوم باختيار الإدارة العليا.¹

خلاصة الفصل:

أدت الحاجة الى ظهور حوكمة الشركات بسبب ظهور سلسلة الانيارات التي ظهرت في الشركات الدولية وذلك لكونها تعدى من إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد العالمي، لذا تعتبر في الوقت الراهن ضرورة لا بد من الالتزام بمبادئها، وذلك لما تفرضه الأزمات المالية ومخاطر الإفلاس والتعثر المالي التي أحدثت خسائر بمليارات الدولارات والأمر الذي تسبب في إفلاس بعض الشركات، وفي هذا الإطار توصلنا الى أن حوكمة الشركات تلعب دورا هاما من خلال مبادئها في مجال ضمان حقوق المساهمين داخل الشركة، بعد تطرقنا إلى ماهية حوكمة الشركات سنحاول دراسة المحاسبة الإبداعية وعلاقة الحوكمة بما من خلال الفصل الموالي.

¹ محمد بشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مجتمع الصناعي صيدال في فترة زمنية (2008-2013)، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير: تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2017، ص:33.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية



تمهيد:

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام من طرف المحاسبين والمدققين بشكل كبير، وذلك بعد انهيار شركة "أنرون" وغيرها من الشركات وتحميل شركة التدقيق "أرثر اندرسون" جزء من المسؤولية في انهيار الشركة كونها المسؤولة عن التدقيق حسابات شركة "أنرون" واهتمامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية.

وذلك وجب البحث عن أساليب محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وفي هذا الصدد تعد حوكمة الشركات من أبرز الأساليب لتقييد المحاسبة الإبداعية.

سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ المبحث الثاني: الإجراءات والوسائل الحديثة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ المبحث الثالث: دور حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الاتجاهات الحديثة للمحاسبة، حيث تميزت بمبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، الأمر الذي أدى إلى ظهور العديد من الممارسات الاحتياطية في الجانب المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يختص هذا المطلب بإعطاء نظرة عامة حول المحاسبة الإبداعية من خلال التعمق في مفهومها والخصائص التي تميزها.

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

في القرن الثامن عشر أخذت العديد من الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها، لتكوين وحدات كبيرة وضخمة، وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واندثارها وتكاليف صياغتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين.¹

إن تلك المدة اتسمت بضعف استقلالية المحاسبة عن الإدارة، إذ كان المديرين أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، لذا اتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثير بالاستجابة لرغبات الإدارة إلا أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عهد الثمانينيات في القرن العشرين، ويحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، إذ كانت هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحاً فإنك إذن تستطيع أن تبتدعها، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء الشركات وعدم إعلان إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه

¹ عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر: دراسة ميدانية، العدد 02، المجلد 12، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة (الجزائر)، 2019، ص: 711.

الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينيات كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي.¹

ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة هي وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون.

1. التعريف الأول: يعرف (Naser) المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما

هي عليه فعلا غلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو الاثنين معا."²

2. التعريف الثاني: يعرف المحاسب المهني (Jameson) المحاسبة الإبداعية بقوله "العملية المحاسبية

تشمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية وعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش والخداع وتحريف أو سوء العرض، وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية."³

3. التعريف الثالث: تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معارفهم

بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.⁴

4. التعريف الرابع: ويرى الباحث من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أهم السمات المشتركة في

تعريف المحاسبة الإبداعية من خلال ما يأتي:¹

¹ علي إبراهيم حسين، أثر المحاسبة الخلاقة على القرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق: دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، العدد 31-32، المجلد 04، مجلة بحوث المستقبل العلمية، مركز الدراسات المستقبلية كلية حذباء الجامعة، (العراق)، 2010، ص: 136-137.

² أحمد شوقي إسماعيل، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص: 137-138.

³ بن عبد العزيز سفيان، منصور هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، العدد 08، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارة، 2017، ص: 497.

⁴ العبيسي علي، تجانية حمزة، الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من خلال استخدام التحفظ المحاسبي: دراسة ميدانية، العدد 01، المجلد 14، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، 2021، ص: 348.

أ- تعد المحاسبة الإبداعية مظهر من مظاهر الغش والتلاعب في عمل المحاسبة.

ب- يمكن اعتبار تطبيقات المحاسبة الإبداعية من أحد الممارسات في تغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.

ت- يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية مهارات وصفات مهنية عالية تمكنهم من القدرة على التلاعب بالأرقام والقيم التي تكون مناسبة لمصالح الشركات والمؤسسات.

5. التعريف الخامس: من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تستخدم لتحقيق أهداف خفية من طرف المسيرين والمحاسبين دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية.

ثالثا: خصائص المحاسبة الإبداعية

لممارسات المحاسبة الإبداعية خصائص أهمها:²

- **ممارسة قانونية:** أي العمل في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية، حيث لا تؤدي هذه الممارسة إلى إخلال بالنصوص بل بالجوهر.

- **ممارسة احتيالية:** أي العمل على تغيير الأرقام والمعطيات المحاسبية الحقيقية، وإظهارها كمعلومات محاسبية مغايرة للواقع، فهي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال لتحقيق أهداف معينة.

- **ممارسات يقوم بها المحاسبون:** ممن يمتلكون مهارات وصفات مهنية عالية تمكنهم من القدرة على التلاعب بالأرقام والقيم والتي تكون مناسبة لمصالح الشركات والمؤسسات.

بالإضافة إلى وجود خصائص أخرى تتمثل فيما يلي:³

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.

¹ حيدر عباس العطار، دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد، العدد 14، المجلد 01، مجلة الدنانير، جامعة المثنى كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2018، ص ص: 472-473.

² سميرة عطوي، فهمة بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، العدد 27، المجلد 12، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2012، ص: 167.

³ أحمد محمد علوان الحلبي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، ص: 221-222.

- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بشجاعة 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 والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

المطلب الثاني: عوامل ظهور ودوافع المحاسبة الإبداعية

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية دوافع معينة لظهورها، وهذا ما ينطبق تماما على المحاسبة الإبداعية، ومن أهم أسباب انتشار المحاسبة الإبداعية تعدد وتضارب المصالح بين الأطراف في الشركة.

أولاً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.¹

2. حرية التقديرات المحاسبية: تتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجاتها ورغباتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.²

¹ قوشيش أمينة، لقلبي الأخصر، أثر تطبيق النظام الخاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، العدد 02، المجلد 13، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، (الجزائر)، 2019، ص: 113.

² باخجة عبد الله محمد طالب، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية(العراق)، 2013، ص: 23-24.

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة مثلاً لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية.¹

ثانياً: دوافع المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبى الشركات بأن يبدعوا طرق وأساليب التلاعب بالحسابات المالية من بينها:

– **غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة:** وذلك بسبب وجود تخلخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين، ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف، فالمحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق هو اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرضها العالم في السنوات الأخيرة برهنت على أن لأخلاقيات الأعمال تأثيراً واضحاً على ممارسة مهنة المحاسبة.²

– **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين، في التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المرتب عليها.³

¹ عبد المجيد أونيس، وسام زرقواد، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، العدد 01، المجلد 07، مجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، (الجزائر)، 2019، ص: 158.

² نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، العدد 02، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، (العراق)، 2015، ص: 196.

³ سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسة المحاسبة الإبداعية: دراسة الحالة المصرية، العدد 17، مجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، (مصر)، 2017، ص: 136.

- تحقيق أرقام محددة من الأرباح: قد تلجأ المؤسسات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.¹
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذا عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.²
- ضعف الرقابة الخارجية وتواطؤها مع الإدارة: تفسح هذه النقطة المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية، في الوقت أن مهنة الرقابة دورها الإيجابي في الحد من تلك الممارسات التي لها مظهرين، أولها قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات والقوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المتعمدة وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجية تواطئاً ينتج من تلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.³
- تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل.⁴
- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات الكبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.¹

¹ بدر الزمان حقماني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية: دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، العدد 08، المجلد 04، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، (الجزائر)، 2015، ص: 62.

² ليندا حسن نمر الحلي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الأعمال قسم المحاسبة، الأردن، 2009، ص: 23.

³ نعيم تومان، مرهون زيادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

⁴ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، العدد 27، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، قسم المحاسبة، 2011، ص: 363.

- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات الحصول على تمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والوضعية المالية محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.²

- الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة (قانونية، تعاقدية، تنافسية) عندما لا الظروف التشغيلية أو الاستثمارية للشركة بتحقيق تلك المتطلبات.³

- التصنيف المهني: وذلك للحصول على تصنيف مقدم للشركة على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجربها مؤسسات دولية متخصصة مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية والنصف السنوية والربع السنوية التي تعدها الشركات، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.⁴

المطلب الثالث: مجالات وأنواع المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

- مجالات المحاسبة الإبداعية.
- أشكال المحاسبة الإبداعية

¹ بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكثرة لتجميل صورة الدخل، العدد12، المجلد12، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، سطيف، (الجزائر)، 2012، ص:38.

² حدادي سارة، نوبيات عبد القادر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، بوية، (الجزائر)، 2019، ص:4.

³ سالم بن سعيد باعجاجة، محمود البدري شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي، العدد01، المجلد29، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الطائف، (المملكة العربية السعودية)، 2015، ص:6.

⁴ علي عبد الأمير كاظم، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم: دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في التدقيق المحاسبي، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، (لبنان)، 2017، ص:41-42.

أولاً: مجالات المحاسبة الإبداعية

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد تكون إبداعياً إدارياً، جذرياً، مخططاً، جوهرياً، تنظيمياً، فردياً، جماعياً، داخلياً أو خارجياً، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية:¹

- نظام المعلومات المحاسبي.

- المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.

- القياس المحاسبي (التقييم).

- أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.

- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.

- أساليب إعداد وعرض التقارير.

- أساليب التحليل المالي.

- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ويمكن تعرف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:

1. قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة

الدخل والتي تُخص على سبيل المثال:²

أ- مصارف الاهتلاك عند التملك.

¹ أسامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، العدد 11، المجلد 07، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجامعة الأمريكية، (الأردن)، 2014، ص: 25.

² فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العاملة في فلسطين)، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة الدراسات العليا، جامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، (فلسطين)، 2011، ص: 55.

- ب- الاعتراف المبكر بالإيراد.
- ج- تقليل المصاريف مستحقة الدفع.
- د- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.
- هـ- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

2. قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالبها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:¹

- أ- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.
 - ب- التضخيم في حسابات الأصول المدينة.
 - ج- تقليل الالتزامات.
 - د- تضخيم الممتلكات والمعدات.
 - هـ- تضخيم الممتلكات والمعدات.
 - و- زيادة الاحتياطات.
 - ح- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.
- بالإضافة إلى مجالات أخرى تتمثل فيما يلي:

وفقا للباحث **V. Belak** سنة 2011 هناك ثلاثة مجالات لتطبيق المحاسبة الإبداعية التي تكون في عملية الإفصاح المالي، المجال الأول هو الحالة التي يسمح فيها التشريع بطرق بديلة للتقييم أو الإفصاح، وبالتالي يوجد فرصة لممارسة المحاسبة الإبداعية، والمجال الثاني هو زيادة المرونة في التشريعات والقوانين المرتبطة بإعداد التقارير المالية، حيث يمكن لمستخدمي المحاسبة الإبداعية تحقيق أهدافها والحفاظ على نزاهة وصدق التقارير المالية، والحالة الثالثة تتمثل في إعداد تقارير مالية غير قانونية حيث تدرس تنفيذ

¹ تقارير يزيد، عبود زرقين، الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفصائح المالية للشركات العالمية الكبرى، مجلة المحاسب العربي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، (الجزائر)، ب س ن، ص:7.

تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى عرض أفضل للوضع المالي والقدرة على تحسين مقارنة بمؤسسات أخرى.¹

ثانيا: أشكال المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب بالبيانات، ويمكن عرض لأشكال المحاسبة الإبداعية كالاتي:

1. المحاسبة الإبداعية المفيدة: ويطلق عليها أيضا المحاسبة العدوانية، وهو اختيار متعمد لتطبيق معين من التطبيقات المتعمدة للمبادئ المحاسبة وأحيانا الإصرار عليها بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا مثل الوصول إلى أرباح مرتفعة.

إن المحاسبة النفعية قد تكون ممارساتها قانونية وقد تكون غير قانونية، حيث يتم اتخاذ سياسات معينة لرفع أرباح الشركة عن طريق محاولة رفع الإيرادات أو عمل احتياطات في المخزون أو تخفيض المصاريف عن طريق تأجيلها لفترات مالية أخرى، وكل ذلك من أجل جعل الشركة أكثر جاذبية لمن يتابع بياناتها المالية.²

2. المحاسبة الإبداعية الانتهازية: وهي عبارة عن المحاسبة التي يقوم بها المديرون فيها باستخدام المرونة بصورة سيئة بعد أن تعهدت بها المعايير المحاسبية واعتبرت أساس الاستحقاق المحاسبي أثناء الاختيار بين البدائل المحاسبية مما يتيح لهم السيطرة على مستوى الأرباح التي تم الإعلان عنها على حساب الفترات المالية في المستقبل.³

¹ زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة (2002-2017)، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، (2019-2020) ص:9-10.

² محمود تيسير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، (فلسطين)، 2018، ص:26.

³ عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، (الأردن)، 2019، ص:18.

3. تمهيد صورة الدخل: هو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى سنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.¹

4. التلاعب بالتقارير المالية: يمكن وذلك بإظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهو عمل مخالف للقانون.²

¹ عبد الوهاب نصرات، بالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين، العدد 02، المجلد 15، مجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية، الوادي، (الجزائر)، 2021، ص: 154.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم محاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص: 21.

المبحث الثاني: الإجراءات والوسائل الحديثة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية

تعتبر مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، فمن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على بعض جوانب المحاسبة الإبداعية وكذلك إسقاط الضوء على الاتجاهات الحديثة لمكافحتها.

المطلب الأول: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

- أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة لتلاعب في قوائم المالية وهي:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل: يتم التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب في الإيرادات والمصروفات، كما هو موضح أدناه:¹

أ- **التلاعب في الإيرادات:** هناك مظاهر للتلاعب في الإيرادات منها الاعتراف بالإيراد قبل تقديم الخدمة أو السلعة وفي هذه الحالة يتم تسجيل الإيرادات محاسبياً ودفترياً قبل التزام الزبون بدفع ثمنها قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال العملية المنفعة.

ب- **التلاعب في المصروفات:** تتم عملية التلاعب في المصروفات عن طريق أشكال عدة منها:

- المعالجة الخاطئة للمصروفات غير المتكررة (الرأسمالية) لكونها أدرجت ضمن المصروفات العادية لأنها تؤدي بدورها إلى تسوية حسابات الدخل وتعالج المصاريف العادية مثل مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية، الغرض منها هو عملية تضخيم الربح.

¹ الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية: دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، العدد 1، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، (العراق)، 2017، ص 71-72.

- تأجيل دفع المصروفات المالية إلى فترات قادمة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة كمثل تأجيل الأعمال مما يدفع الإدارة إلى عمل بعض الإجراءات في السجلات المحاسبية.
- إتباع سياسة متحفظة غير ملائمة مما يترتب على ذلك الاعتراف الفوري بالخسائر حتى لو كانت غير متحققة وتأجيل الأرباح المتحققة إلى سنوات قادمة.
- تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل عمليات دمج الشركات أو عند شراء شركة لأخرى وبشرط عند إتمام هذه الصفقات خلال فترة زمنية يتفق عليها توضيح بعض الشروط للتعامل مع الإجراءات فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج لتحقيق أهداف متعددة لأحد الأطراف.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم المواد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن منافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفي ما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:¹

-الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول الغير ملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

-الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة.

¹ مسعود كسكس، وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية (إدارة الأرباح أمودجا): دراسة ميدانية، العدد01، المجلد08، مجلة المؤسسة 1438-2335، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة ، ورقلة، (الجزائر)،2019، ص:140.

- **الأصول المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **النقدية:** ويتم في هذا الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعددة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم الطويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
- بالإضافة إلى وجود أساليب أخرى في الميزانية تتمثل فيما يلي:¹
 - **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن ل الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة الحقوق الملكية.
 - **الموجودات المحتملة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
 - **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب سيولة.
 - **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
 - **المخزون:** في هذا البند تركز 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 تسعر المخزون.
 - **حقوق الساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب اعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

¹ حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، العدد 01، المجلد 01، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، (الجزائر)، 2019، ص:9.

3. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة.

وفيما يلي على سبيل المثال عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:¹

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

- وتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير مكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذا أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

ثانياً: النظريات المفسرة للمحاسبة الإبداعية

2. نظرية الوكالة: إن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور المؤسسات المساهمة كان له الأثر الكبير في ظهور نظريات اقتصادية تهتم بالسلوك والعلاقات القائمة في المؤسسة بين الأطراف ذات المصلحة، ومن بين هذه النظريات نجد نظرية الوكالة، التي تعرف بأنها "عقد يقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل) بتكليف طرف آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنه والتي تحمل في طياتها تفويضاً لسلطة اتخاذ القرارات لصالح هذا الأخير (الوكيل)، فوفقاً لنظرية الوكالة فالمؤسسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية والإدارة هي محور العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو السوق المالي، وقد استخدمت نظرية الوكالة في تفسير مشكلات الحوافز الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة،

¹ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، العدد 32، المجلد 09، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، (العراق)، 2015، ص ص: 246-247.

ومراقبة الموارد، وتعيين مراقبي الحسابات، وقد استخدمت أيضا لتفسير دوافع الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.¹

2. **نظرية عدم تماثل المعلومات:** يرى (Schipper, 1989) إن المعلومات هي العنصر الأساسي الذي تقوم عليه المحاسبة الإبداعية، حيث ينشأ الصراع نتيجة عدم تماثل المعلومات بين هياكل المؤسسة، ففي هياكل حين يتوافر لدى الإدارة معلومات كاملة عن، لا تملك الأطراف الخارجية مثل هذه المعلومات، وبالتالي يمكن للإدارة أن تستخدم تلك المعلومات في تحقيق مكاسب خاصة من خلال إدارة الإفصاح عن التقارير المالية لصالحها، فقد تعلن وتفصح عن بعض المعلومات وقد تخفي الأخرى، أو تقدم معلومات بطريقة تجعل المستثمر المحتمل يقيم المؤسسة في أفضل صورة، ويعني ذلك أن الإدارة لديها من المعلومات عن مستقبل المؤسسة أكثر مما لدى المستثمرين والمحللين الماليين خارجها، ونتيجة لعدم تماثل المعلومات تنشأ عملية الاختيار العكسي، والتي تظهر في حالات التي لا يمكن فيها للمساهمين ملاحظة أداء الإدارة بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراتها، وبالتالي لا يمكن للمساهمين تحديد ما إذا كانت الإدارة تختار البديل المناسب أم لا عند اتخاذ القرارات المختلفة، وتظهر مشكلة الاختيار العكسي بوضوح عند اختيار الإدارة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، حيث تلجأ إدارة المؤسسة إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تتفق مع مصلحتها الذاتية مثل اختيار طريقة (FIFO) لتسعير المخزون في ظل ظروف التضخم رغم تعارض ذلك مع مصلحة المساهمين لأنه يؤدي إلى زيادة المدفوعات في صورة حوافز للإدارة والعاملين والضرائب لمصلحة الضرائب.

من هنا يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية قد تنشأ كنتيجة لنظرية الوكالة، حيث تشير هذه الأخيرة إلى وجود تضارب في المصالح بين المدراء والمالكين، والناجحة أساسا من عدم تماثل المعلومات بين هذه الأطراف، وسعي كل منها إلى تعظيم منفعتهم الشخصية، فإذا سعت الإدارة والدائنين والمالكين، بقصد الحد من تضارب المصالح بينهم، إلا أن اتجاه الإدارة إلى تحقيق منافع ذاتية قد يدفعها إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فإن كل من نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات تعتبر من النظريات التي ساهمت في تفسير ممارسات المحاسبة الإبداعية.²

¹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر: دراسة استطلاعية، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، (الجزائر)، 2019، ص: 38-39.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم-المبادئ-المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

المطلب الثاني: المشاكل الناجمة عن المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي

سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

- مشاكل الناجمة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

أولاً: المشاكل الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن التأثير على الأرباح وإن كانت تحقق منافع للشركة في المدى القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في المستقبل، ومن أهم هذه المشاكل نجد:

1. تخفيض قيمة الشركة: توجد العديد من القرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح القصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، حيث أن تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجراؤها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المؤسسة في السوق، كما تعجيل الإيرادات قد يفقد المؤسسة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل فيبيع المنتج في آخر السنة بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في بداية السنة.¹

2. تتلاشى المعايير الأخلاقية: حتى وإن كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرًا زلقًا جدًا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيًا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.²

¹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر: دراسة استطلاعية، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

² مصطفى عوادي، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، م الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، يومي 07/06 ديسمبر 2017، ص: 08.

3. إخفاء مشاكل الإدارة الدنيا: حيث ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.¹

4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في سنوات الأخيرة مثلا فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض التأثير على الأرباح، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة مالية بمليون دولار على شركة (W.R. Grance) وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك أن الشركة بين عامي 1990م و1992م قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عامي 1993م و1995م قامت بإعادة الاحتياطات إلى أرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.²

5. زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات: حيث يمكن أن تؤثر ممارسات إدارة الأرباح سلبا على جودة المعلومات الصادرة عن الشركة، مما يجعل المتعاملين بأسواق المال يتخذون قرارات خاطئة بسبب زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات، وهذا قد يتسبب بحالة عدم انضباط السوق في الآجل الطويل.³

ثانيا: المنظر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تمثل الأخلاق بمفهومها العام مجموع القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ، بين ما هو صواب وما هو خطأ ومن ثم القيام بالشكل الصحيح.⁴

وقد قدمت عدة تعريفات لأخلاقيات الأعمال أو أخلاقيات المهنة من بينها:

¹ أحمد حامد محمود عبد الحليم، وآخرون، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة، العدد03، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، (مصر)، 2021، ص:465.

² عوادي مصطفى، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص:09.

³ أحمد حامد محمود عبد الحليم، وآخرون، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص:466.

⁴ رضا جاو حدو، إيمان بن قارة، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، العدد02، المجلد18، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، عنابة، (الجزائر)، 2012، ص:183.

هي بعض المعايير والمبادئ الأخلاقية التي ترتقي بالمهنة وتحد مما يشينها على وجه الحصر، أي أنهما تتعلق بما يجب فعله وما لا يجب فعله فهي تتجه إلى خصوصيات المهنة سواء فيما هو صواب أو ما هو خطأ.¹

تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية عموماً فعل وممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها، كما أن المحاسبة الإبداعية عادة فعل سلبي ومعيب وعندما تذكر يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم إذا استخدمت بصورة صحيحة، تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي (Ethics) الصادرة عن الجمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد لسلوك المحاسبة ومبادئ يجب إتباعها وأهمها الكود الأخلاقي الدولي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي صدر في عام 2002م، وكذلك يقتضي الشرع الحنيف إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الإبداعية.²

وفي مقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلتي تمهيد الدخل وإدارة الأرباح فيما يعرف بالمنظور الإعلامي معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وأن كل رأي له من يدافع عنه وله وجهة نظر و حجته المؤثرة إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

– الصدق: ويعني المطابقة للحقيقة.

– العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

– عدم التحيز: وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبة بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

¹ نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2006، ص: 334.

² السيد عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في السوق الخرطوم لأوراق المالية، العدد 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، (مملكة العربية السعودية)، 2013، ص: 68.

ومن هنا يمكن القول إن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى تكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات الوهمية من أطراف خارجية.
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.
- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يزعج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.¹

المطلب الثالث: الاتجاهات والمداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

- الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المداخل الحديثة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
-

أولا: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة والحد منها:

1. لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجان بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين

¹ عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، (فلسطين)، 2011، ص ص: 106-108.

المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدره الشركات.¹

2. العمل على إلغاء أغلبية البدائل وخفض المجال في اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية.²

3. بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال وعملة الأسواق، والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وأطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من الظواهر المحاسبية الإبداعية، والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.³

4. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني أهم وظائفها وضع قواعد السلوك الواجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد. فالمدقق الكفء يسعى للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، ولا بد من الإشارة لأنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.⁴

¹ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، العدد 08، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2010، ص: 90-91.

² أمقران مصطفى، راصدي صرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة البليدة 02، (الجزائر)، ص: 246.

³ مجبل دواوي إسماعيل، أثر المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية: بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، العدد 03، المجلد 16، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، (العراق)، 2014، ص: 47.

⁴ بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 501.

ثانيا: المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. قانون (SOX):

يتضمن هذا القانون جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب الثقة لدى المستثمرين ودوائر الضريبة وغيرهم من أصحاب المصالح والجهات الأخرى ومن أهمها:¹
 أ- الشفافية في تقديم المعلومات المالية، وتحقق تلك الشفافية بدراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة وإن تكون تلك البيانات والمعلومات ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحدف من تلك القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها جعل هذه القوائم مضللة.

ب- التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فعاليتها في منع الغش واكتشاف الأخطاء المحاسبية حال حدوثها، والتحقق من قدرة الشركة على قيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التأكد من جودة التنفيذ لتلك الأنشطة وثبات على ذلك.

ج- دراسة السياسات التي تتبناها الشركة وملاحظة أي تغيير في هذه السياسات المتبعة، وملاحظة مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.

د- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن عمليات الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في شركة.

بالإضافة إلى وجود أهداف أخرى تتمثل فيما يلي:²

- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها.

- التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين ورفع كفاءتهم ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تأكيد تلك الاستقلالية.

- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات القوانين والقواعد والأنظمة، حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وتفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

¹ محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، تقوم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون (SOX): دراسة تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية، العدد 03، المجلد 18، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، (العراق)، 2016، ص 222-223.

² عبد الرحمن زهير عبد القادر، انعكاسات قانون ساربيتر أو كسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، العدد 17، المجلد 41، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2018، ص: 281.

2. قانون بانفورد: يعد بانفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، حيث في دراسة قام بها الجبوري والخالدي: توصل الباحثين على أن قانون بانفورد يعتبر من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (الاحتيال المالي) وفي دراسة أخرى قام بها التميمي والساعدي: توصل الباحثين إلى نتيجة مهمة مفادها: يعد قانون بانفورد أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق، من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرامج معقدة.

3. أسلوب العصف الذهني: يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة والفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وقد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى ومن أبرزها عصف الأفكار وعصف الدماغ، مهاجمة المشكلة ذهنياً، ويعرف العصف الذهني على أنه: "أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء" وللاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة و التدقيق قام الباحثين رشيد و السقا: بدراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في الكشف عن الاحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لمجالات الاحتيال، ويمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع معلومات المرتبطة بحظر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال، ومن ثم استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال، واستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال، حيث يمكن أن يساهم ذلك في تغيير كادر العمل المشارك وتعديل التوقيت، ومدى كفاية إجراءات التدقيق.¹

¹ حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، العدد 01، المجلد 01، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2019، ص ص: 104-105.

المبحث الثالث: دور حوكمة الشركات في لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتدخل نظام حوكمة الشركات لتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دور مجلس معايير المحاسبة وتفعيل ركائز حوكمة الشركات، بهدف اكتشاف الممارسات وبالتالي الحد من وجودها، وتعد هذه العملية أمراً غاية في صعوبة.

المطلب الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة في شركات، أصبح من ضرورة تعيين جهات تتولى مهمة الرقابة والإشراف على الوكلاء من قبل الموكلين، ويعتبر مجلس الإدارة من أهم الجهات التي تتولى هذه العملية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

دور مجلس المعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور مجلس إصدار معايير 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 الإبداعية.
- 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 رأى مجلس المعايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تفادياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك القضاء على أي ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ظهرت في ظل المعايير المحاسبة الدولية ومن أهم هذه التعديلات:²

¹ أسامة عمر جعارة، وآخرون، أثر إدراك المالىين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي: دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، (الأردن)، 2015، ص 231.

² مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، العدد 01، المجلد 01، مجلة العلوم الإدارية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، (الوادي)، الجزائر، 2017، ص ص: 370-371.

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، الاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات المحاسبية وعدم فتح مجال للاختيار بين البدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل وتضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط المؤسسة.

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين، من أهم التغييرات أو تعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك الصعوبات متعددة في التطبيق العملي، للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين في كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية التلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم للمعيار.

- العمل على إلغاء بعض التناقضات والتعارضات الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة غموض قد يكشف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام استغلال ذلك التناقض بعض تلك المعايير.

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

المطلب الثاني: تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

للحد من محاسبة الإبداعية لابد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات متمثلة في (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي).

وهذا ما سيتم ذكره في هذا المطلب.

تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا من السلوك المهني غير أخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على مساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطأ دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في

البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن لرقابة المحاسبة الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة.¹

تماشياً مع طبيعة الدراسة سيتم تناول الآليات المحاسبية للحوكمة لتحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما سينعكس بطبيعة الحال على تحقيق الشفافية في الإفصاح المحاسبي ومن ثم عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر وبشكل يخدم الأطراف المتعاملة في الشركات أو معها ويؤثر في قراراتهم المختلفة، وبشكل يستند على أساس إيجاد علاقات تبادلية بين الآليات المحاسبية (معايير المحاسبة والتدقيق، التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي)، للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبطبيعة الحال فإن النتيجة النهائية لتنفيذ تلك الآليات المحاسبية للحوكمة بشكل متكامل تسهم في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، حيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات بشكل يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، وفيما يلي عرض لتلك الآليات المقترحة:

1. معايير المحاسبة والتدقيق: تعد معايير المحاسبة والتدقيق 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 الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه (Sarban-Oxley) والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.²

2. التدقيق الداخلي: يساعد المراجع الداخلي في إنجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها. فالمراجع الداخلي يساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية، من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.³

¹ أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، العدد 16، المجلد 01، المجلة الجامعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، (الجزائر)، 2014، ص: 253-254.

² طلال سليمان جريده، وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، العدد 02، المجلد 11، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية (الأردن)، 2015، ص: 320.

³ مصطفى قاري، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، العدد 09، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، (الجزائر)، 2013، ص: 51.

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 المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما ينجم عنه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.¹

4. التدقيق الخارجي: يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في مساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى (Abbot and Parker) إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها الشركة، يمثل التدقيق الخارجي حجز الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون في هذه الشركات على تحقيق المساءلة والشفافية وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.²

المطلب الثالث: دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تلعب آليات المحاسبة لحوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها السلبية على القوائم المالية المتمثلة في (دور لجان المراجعة، دور المراجعة الداخلية، دور المراجعة الخارجية)

وهذا ما يتم ذكره في هذا المطلب:

أولاً: دور لجان المراجعة للحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها ينحصر في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين الخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة التعقيد حجم الأعمال.

¹ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر: دراسة استطلاعية، مرجع سبق ذكره، ص: 171-172.

² خلف الله بن يوسف وآخرون، دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية: دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر، العدد 01، المجلد 06، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، الجزائر، 2020، ص: 202.

وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسية للجنة المراجعة تكمن في أربعة مجالات أساسية هي كالآتي:¹

- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.

- دعم وظيفة المراجعة الخارجية.

- دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

إن قيام لجنة المراجعة بنشاطاتها يتم من خلال الإجراءات التي تقوم بها عند تنفيذها لمهامها التي حددها لها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئات أسواق المال. ففي سورية تضمن القرار/31/الصادر عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية بتاريخ 2008/6/29م والمتعلق بنظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة) والمتضمن في مادة(12) منه بأن لجنة المراجعة تقوم بتأدية المهام الآتية:²

1. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر في استقلالية ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الاستقلالية.

2. بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

3. مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين، وتقديم ما يرد فيها بإيراد الملاحظات والتوصيات بشأنها.

4. براءة مدى التزام الشركة بأنظمة الهيئة وتعليماتها وبقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

5. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها، مع التركيز على ما يأتي:

- أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

- أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات الخارجي.

¹ شقيب عيسى، زغار يحيى، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، العدد01، المجلد04، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، (جزائر)، 2015، ص:73.

² رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد02، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2010، ص ص:102-103.

6. دراسة خطة عمل مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
7. دراسة الإجراءات المراجعة الداخلية وتقييمها والاطلاع على تقييم مراجع الحسابات الخارجي، لهذه الإجراءات والاطلاع على تقارير المراجع الداخلي ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة العمل للمراجع المذكور.
8. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات المراجع الداخلي وعمل المراجع الداخلي.
9. التأكد من عدم وجود أي تضارب مع المصالح قد ينتج عن قيام الشركة بعقد صفقات أو إبرام العقود في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.
10. أي أمور أخرى يقرها مجلس الإدارة.

ثانيا: دور المراجعة الداخلية للحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

- تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، فهي إحدى حلقات الرقابة الداخلية التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة، إذ من خلالها يتم التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، كما أنها نشاط محايد، يهدف لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية، ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصيل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي، وعموما يمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية في ما يلي:¹
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
 - مراجعة وتقييم مدى ملائمة وتطبيق نظم الرقابة الداخلية، المحاسبية والمالية وتشغيلية.
 - تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية.
 - تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول، ومدى حماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة.
 - مساندة الإدارة في تقييم المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق أهداف الشركة.
 - تحديد درجة اعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من السجلات المشروع.
 - تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، (الجزائر)، 2013، ص:258.

- منع واكتشاف الغش، التلاعب والاحتيال.

ثالثا: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور المراجع الخارجي في التحقق من تطبيق الشركة محل المراجعة للمعايير والمبادئ المحاسبية، وتعزيز الشفافية في البيانات المالية، ومعرفة وضع الشركة المالي والاستثماري والاقتصادي، مما يعزز من مصداقية البيانات المحاسبية وبموجب الثقة لمستخدمي هذه البيانات طالما تمت المصادقة عليها من قبل المراجع الخارجي، ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية ور مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين () (معايير عملية المراجعة، وحدد مسؤوليات المراجعين، والاعتبارات التي يتعين على المراجعين أخذها أثناء عملية المراجعة، وأن مسؤولية كشف التلاعب بالبيانات والقوائم المالية تقع على الأشخاص المناط لهم مهمة المراجعة، وأن يكون المراجع مدركا لحجم المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية، وتمييزه للمخاطر الناتجة عن التلاعب الإداري أو تلاعب محاسبي لشركة.

ويتضح مما تقدم أن على المراجع الخارجي القيام بالإجراءات اللازمة التي تكشف ما قام به معدو التقارير والقوائم المالية من ممارسات لتحسين صورة الشركة، مما يمكنه من كشف تلك الممارسات والإشارة إليها في تقريره النهائي لتحقيق الهدف الرئيسي من عملية المراجعة، والحد من انتشار عمليات التلاعب والاحتيال في الشركات.¹

¹ لميس جميل باناصر، مها فيصل الصائغ، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية، العدد15، المجلد04، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث-مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة (المملكة العربية السعودية)، 2020، ص:09.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه من خلال هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع أخلاقيات المهنة يقوم بها المحاسبين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار بيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح، بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية سواء لأطراف ذوي المصلحة بالشركة كالمستثمرين أو الدولة ممثلة لمصلحة الشركة، كما حولنا إبراز أهمية دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية بعد معالجة الجانب النظري لدراستنا سنحاول معالجة إشكالية الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية التيارت وذلك من خلال فصل الموالي.

الفصل الثالث:

دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب
عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع الدراسة واتساعها، وبعد التطرق في الجانب النظري إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية، لهذا سنحاول إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المهنيين والأكاديميين متمثلة في الأساتذة جامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للوصول إلى النتائج المرغوبة بشكل دقيق وموضوعي لا بد من الاستعانة بمنهج وصفي تحليلي من اجل وصف البيانات على شكل نسب ومن ثم تحليلها تحليلاً إحصائياً وقد حاولنا توضيح حدود الدراسة التي سنقوم بها، والأدوات اللازمة لها.

❖ المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة؛

❖ المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج.

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى عرض مفصل على تصميم استمارة الاستبيان العادي المتمثل في التسليم المباشر والالكتروني عن طريق إرساله الكترونيا.

المطلب الأول: دراسة مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: منهجية الدراسة

للإلمام بموضوع البحث من الجانب الميداني اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث، كما تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة الاستبيان كونها ملائمة لمثل هذه الدراسات وتم الحصول على البيانات اللازمة من خلالها، وتم تفرغ تلك الاستبيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS 21.0.

ثانياً: مجتمع الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة بأنه جميع الأفراد أو الأشياء التي تتوفر فيها خصائص المطلوب دراستها، ويتكون مجتمع الدراسة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومجموعة من الأساتذة الجامعيين بولاية تيارت.

ثالثاً: عينة الدراسة: لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر الاستبيان، حيث قمنا باختيار عينة عشوائية وتوزيع 40 استبيان، وقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة، وتم استرداد 30 استبيان وضياع 10 استبيانات وبذلك شكلت عينة الدراسة من (30) استبيان أي بنسبة 75%، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (03-01): تحديد كيفية توزيع وجمع استبيانات على عينة الدراسة

الاستبيانات	التوزيع	النسبة
الاستبيانات المسترجعة	30	75%
الاستبيانات المفقودة	10	25%
الاستبيانات الكلية	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي

رابعاً: حدود الدراسة: تتمثل فيما يلي:

1- الحدود المكانية: تم توزيع الاستبيان على شريحة الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين بولاية تيارت

2- حدود الزمنية: تم تجهيز الاستبيان وعرضه على المحكمين والأخذ بالتصحيحات التي أبدتها لجنة التحكيم، ومن ثم تجنيد خلية من المساعدين لتوزيع الاستبيان في نسخته النهائية، في غضون شهري أفريل وماي.

المطلب الثاني: خطوات إعداد الاستبيان

مرت عملية إعداد الاستبيان بالمراحل التالية:

أولاً: عملية بناء الاستبيان

بالنسبة للاستبيان تضمن 4 أوراق أعدت باللغة العربية تتضمن 22 سؤالاً، أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني وقد تم تحميله باستخدام البريد الإلكتروني.

وبعد ذلك قمنا بعرض الصورة الأولية للاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين المتخصصين لإعطاء صورة واضحة المحتوى للاستبيان والتأكد من سلامة صياغتها.

ثانياً: توزيع استمارة الاستبيان

قمنا بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان اعتماداً على أسلوب الاتصال المباشر بأفراد العينة وهذا بالنسبة للاستبيان المباشر.

أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فاعتمدنا في توزيعه على توجيه رسائل إلكترونية لأفراد العينة عن طريق البريد الإلكتروني، إلا أننا واجهنا مشكلة في استرجاع الاستبيان الإلكتروني حيث أن أفراد العينة لم يقوموا بالرد والإجابة عن الاستبيان، لهذا السبب اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان المباشر لم نعتمد على الاستبيان الإلكتروني.

المطلب الثالث: هيكل الاستبيان

تم استخدام للاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة باعتباره الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة ميدانية حيث تضمن مقدمة من أجل تقديم الموضوع وتعريفهم بالهدف المرجو من الاستبيان وتشجيعهم على المشاركة فيه، كما بينا أن جميع الإجابات المصرح بها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وتضمن الاستبيان جزئيين على النحو التالي:

1- الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة المتعلقة بالخصائص الديمغرافية.

2- الجزء الثاني: يشتمل على متغيرات الدراسة، ويتضمن محورين (2) كما يلي:

المحور الأول: ويضم 11 عبارة مرقمة من 1 إلى 11 متعلقة بمدى تطبيق حوكمة الشركات والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

المحور الثاني: ضم أيضا 11 عبارة مرقمة من 1 إلى 11 متعلقة بجودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة الاستبيان وتحليله واستخلاص النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 21

المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة

1- الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز لها اختصار بالرمز SPSS وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح فيما يلي:

-التوزيعات التكرارية: هي التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات، ويتم التعبير عنها في جداول منظمة من أجل معرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

-معامل ألفا كرونباخ: تم استخدامه للتأكد من ثبات الاستبانة، وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة ويعتبر ثبات أداة الدراسة:

-ضعيفا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (0,6)

-مقبولا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين [0,6 و0,7]

-جيذا: إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين [0,7 و0,8]

-ممتاز: إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0,8)

-المتوسط الحسابي: يعد المتوسط الحسابي من أهم المقاييس المستخدمة ضمن أساليب التزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبانة يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة.

- الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت وأكثر أهمية يهدف إلى توضيح درجة التشتت في إجابات أفراد العينة حول الوسط الحسابي، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا كان انحرافها المعياري قليلا أي كلما اقتربت قيمته من الصفر.

2-اختبار نوع وحجم العينة: في هذه الدراسة تم الاعتماد على أداة استمارة مقياس ليكرت الخماسي باعتبارها الأنسب لمثل هذه الدراسات، حيث شملت العينة (30) مفردة، الذي تتراوح درجاته بين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) والتي تأخذ القيم والأوزان التالية (1،2،3،4،5) بالإضافة إلى تحديد فئات المقياس كما يلي:

-المدى: الفرق بين أعلى وأقل درجة بالمقياس $5-1=4$

-طول الفئة: المدى/عدد الفئات $4=5/4=0,8$ وبالإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال على التوالي حسب المستويات المدرجة في الإجابة، وللحكم

على المؤشرات الإحصائية لابد من وضع حدود الدنيا وعليا لهذا المقياس، وهذا ما يتم توضيحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-03) تحديد طول واتجاه الفئات

درجة القياس	غير موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الفئات]1,8-1]]2,6-1,8]]3,4-2,6]]4,2-3,4]	[5-4,2]
درجة الموافقة	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين.

3-الصدق والثبات

إن دراسة وتمحيص الاستبيان يستوجب حساب معاملي الصدق والثبات اللذان من خلالهما يتم الجزم بصحة النتائج المتوصل إليها من عدمها، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (03-03): معامل الصدق والثبات لعينة الدراسة.

المحاور	الصدق	الثبات
-قيمة صدق وثبات جميع عبارات الاستبيان	0.567**	0.709

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS 21.0.

يتبين من خلال الجدول أعلاه حساب صدق الاتساق الداخلي وعرضه أين توصلنا إلى إن جميع عبارات استبيان صادقة ودالة إحصائيا عند 0.01، وهي صادقة وتؤكد على صلاحية الاستبيان كما أن معامل الفاكرونباخ تراوح في المجال (0.709)، وهو مؤشر جيد يشير إلى صحة محاور الدراسة لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، حيث أنه جميع المحاور لها مستوى عالي من الثبات وهي تدل على أن المقياس ثابت وصلاح للقياس.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة

حددت الطالبتين خمسة متغيرات شخصية وتنظيمية أساسية تم اعتبارها متغيرات مستقلة للدراسة وهي الجنس، السن، المؤهل العلمي، المهنة، مجال الوظيفة الحالي الخبرة.

الجدول رقم (03-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

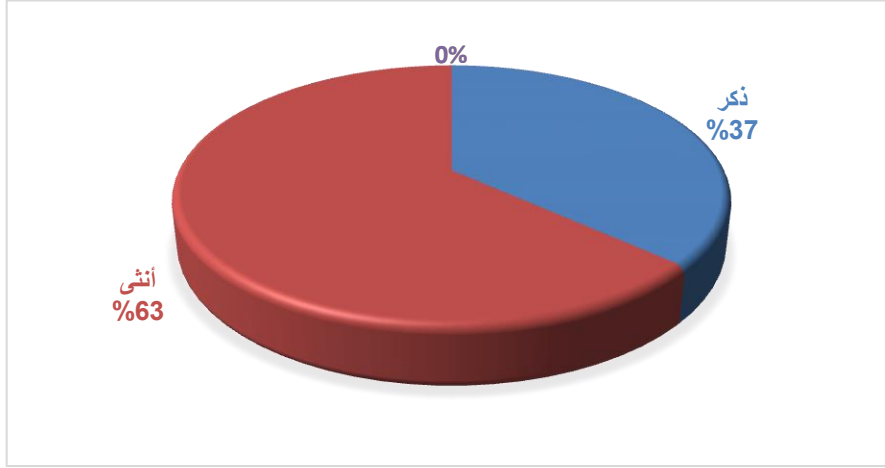
الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
01	الجنس	ذكر	11	36.67
		أنثى	19	63.33

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 21.0.

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن محور البيانات الشخصية والوظيفية كان لها الأثر الكبير في فهم أفراد عينة الدراسة والإجابة عنها بموضوعية كالاتي:

1-متغير الجنس: من خلال النتائج المتعلقة بمتغير الجنس في الجدول بأن أكبر نسبة هي من فئة الإناث وتمثل نسبة 63.33% وهي نسبة مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الذكور التي تمثل 36.67% من عينة الدراسة، ولعل ذلك يشير إلى أن عينة الدراسة تكونت من أغليبتها إناث وهو ما يمثل ضعف عدد الذكور.

الشكل رقم (03-01): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس بالاعتماد على الدائرة النسبية.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss 21.0.

الجدول رقم (03-05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
02	العمر	أقل من 35	16	53.33
		من 35 إلى 50	09	30
		أكبر من 50	05	16.67

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss 21.0.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

2-متغير العمر: من خلال الإحصائية المبينة في الجدول يتضح لنا أن معظم أفراد العينة محل الدراسة تتراوح أعمارهم أقل من 35 وهذا يمثل 09 مفردة من مفردات العينة بنسبة تقدر بـ 53.33% وهي أعلى نسبة مقارنة بالنسب الأخرى، كما سجلنا ثاني أعلى فئة عمرية للعمال لفئة من 35 إلى 50 سنة بنسبة 30% وهي فئة تلحق بفئة الشباب والتي تعني أن عينة الدراسة تكونت من غالبية ساحقة من الشباب.

الشكل رقم (02-03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر اعتمادا على الدائرة النسبية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.21.0.

الجدول رقم (03-06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

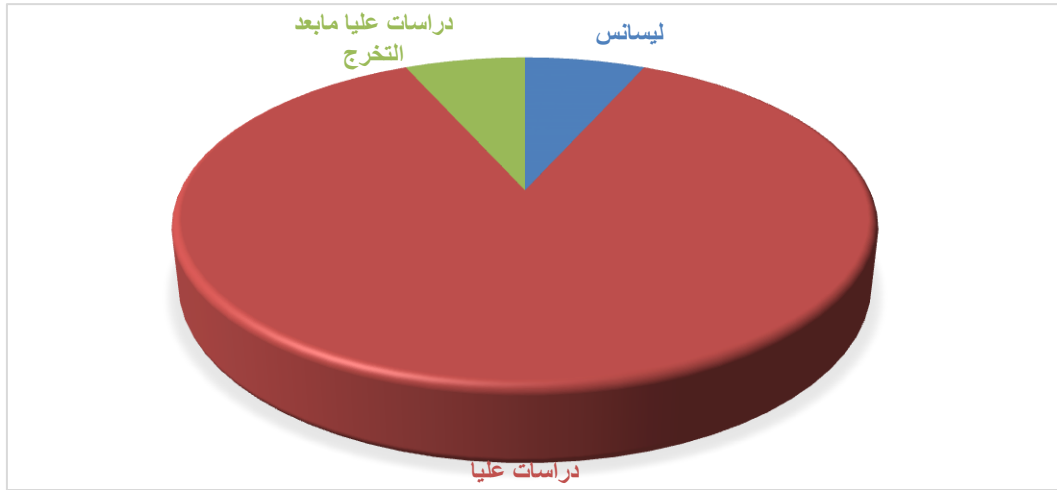
الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
03	المؤهل التعليمي	ليسانس	02	06.67
		دراسات عليا في مالية والمحاسبية	26	86.67
		دراسات عليا ما بعد التدرج	02	06.67

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.21.0

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا:

3-متغير التأهيل العلمي: أظهرت نتائج الدراسة أن اغلب أفراد عينة الدراسة تقريبا من حملة شهادات عليا مالية والمحاسبة وبنسبة (86.67%)، وأن نسبة (06.67%) أصحاب شهادات ليسانس، وان نسبة (06.67%) حملة شهادات عليا ما بعد التدرج، وما نلاحظه هنا إن غالبية الباحثين محل الدراسة يحملون شهادات علمية أي إنه إطار ذو قدرات مهنية وتعليمية عالية أي وجود كفاءات عالية، وهذا ما يؤثر على نتائج الدراسة أي أن الاستبيان تم توجيهه لنخبة قادرة على فهم العبارات ومنه تحري الموضوعية.

الشكل رقم (03-03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي اعتمادا على الدائرة النسبية.



المصدر: من أعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.21.0.

الجدول رقم (03-07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

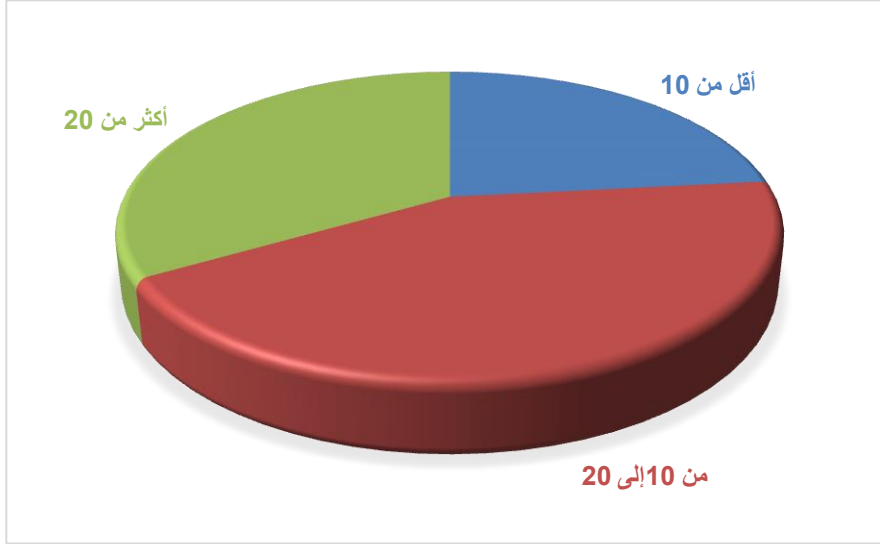
الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
04	عدد سنوات الخبرة	أقل من 10	07	23.33
		من 10 إلى 20	13	43.33
		أكثر من 20	10	33.33

المصدر: من أعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss.21.0

تبين لنا من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

4- عدد سنوات الخبرة: تبين الإحصاءات الواردة في هذا الجدول أن أقل نسبة 23.33% من أفراد عينة البحث تنحصر أقدمية العمل لديها أقل من 10 سنة، في حين تمثل نسبة 43.33% منهم أقدمية فئة من 10 إلى 20 سنة، في حين سجلت فئة أكثر من 20 سنة نسبة قدرت بـ 33.33% من أفراد العينة، ومنه تبين أن أغلب العينة تمتلك خبرة مهنية مما يجعل نتائج بحثنا تمتاز بالدقة في الإجابة.

الشكل رقم (03-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .21.0.

الجدول رقم (03-08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مجال الوظيفة الحالية

الرقم	المتغيرات	العناصر	التكرار	النسبة المئوية
05	مجال الوظيفة الحالية	خبير محاسبي	01	03.33
		محافظ حسابات	12	40
		أستاذ جامعي	17	56.67

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .21.0.

تبيين لنا من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

5- مجال الوظيفة الحالية: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أكبر نسبة (56.67%) من أفراد عينة الدراسة أساتذة جامعيين في حين 03.33% خبير محاسبي، وشكلت نسبة 40% محافظ حسابات.

الشكل رقم (03-05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي اعتمادا على الدائرة النسبية.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss .21.0.

المطلب الثالث: تحليل أسئلة الاستبيان وفرضيات الدراسة

لغرض الوصول إلى إثبات صحة فرضيات الدراسة أو نفيها سيناقش الباحث متغيرات الدراسة المتعلقة بكل من الإبداع التسويقي وأبعاد أداء المؤسسة والتي سيتم عرضها كآتي:

1- المحور الأول: مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

لمعرفة مستوى الحوكمة أعد الطالبتين الجدول (03) والذي يتضمن عناصر الحوكمة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لإجابات المبحوثين محل الدراسة.

الجدول رقم (03-09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور الحوكمة في العملية.

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الحوكمة وعبارات القياس
موافق	1,48401	3,2667	العبارة 1
موافق	1,66264	3,1667	العبارة 2
موافق	1,51050	3,1667	العبارة 3
موافق بشدة	1,34121	3,8333	العبارة 4
موافق بشدة	1,20344	4,0000	العبارة 5
موافق بشدة	1,56873	3,4333	العبارة 6
موافق	1,44676	3,1000	العبارة 7
موافق	1,33089	3,2333	العبارة 8
موافق	1,41259	3,2667	العبارة 9
موافق بشدة	1,47936	3,4667	العبارة 10
موافق بشدة	1,19626	3,5000	العبارة 11

المصدر: إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات برنامج SPSS 21.0.

فيما يخص المحور الأول الذي كان بعنوان مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

المتوسط الحسابي الإجمالي لكافة إجابات أفراد العينة على كل عبارات المحور ككل بلغ (3,39) حيث ينحصر المتوسط الحسابي ضمن مجال [من 3,4 إلى 4,2 درجة] أي أن اتجاهات أفراد العينة كانت في اتجاه واحد وهذا ما يدل على أن أفراد العينة موافقون على أن مستوى مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية، وحسب مقياس التدرج ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت تقريبا بدرجة موافق، وعند دراسة هذا المحور تبين أن المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات تتراوح بين [أدنى قيمة بلغت 3,10 وأعلى متوسط حسابي بلغ 4]

وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للعبارات التي تضمنت مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات على أساس أهميتها النسبية أن العبارة رقم 5 تحصلت على الترتيب الأول بدرجة عالية جدا وبتوسط حسابها قدر ب(4) وانحراف معياري قدر ب(1,20).

في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 4 بدرجة عالية جدا وبتوسط حسابها قدر ب(3,83) وانحراف المعياري قدر ب(1,34).

أما المرتبة الثالثة فقد عادت للعبارة 11 بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,5) وانحراف المعياري بلغ (1,19).

أما المرتبة الرابعة فهي تخص العبارة رقم 10 بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,46) وانحراف معيارها ب(1,47)، وقد تحصلت العبارة رقم 6 على المرتبة الخامسة حيث بلغ متوسط حسابها (3,43) وانحراف معياري ب(1,56).

أما فيما يخص المرتبة السادسة فكانت من نصيب العبارة رقم 1 و9 حيث بلغ متوسط حسابهما (3,26) وانحراف معيارهما 1,34.

أما فيما يخص العبارة رقم 8 احتلت المرتبة السابعة بدرجة عالية حيث بلغ متوسط حسابها (3,23) وانحراف معيارها (1,33)، فأما المرتبة الثامنة فكانت من نصيب العبارة رقم 2 و3 بدرجة عالية حيث بلغ متوسط حسابهما (3,16) وانحراف معيارهما (1,66 و1,51) على التوالي، في حين احتلت العبارة رقم 7 المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابها (3,10)

الحوكمة: تشير نتائج الجدول أعلاه إلى ارتفاع مستوى مدى تطبيق الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما أن كل فقرات البعد كانت درجة متوسط الحسابي بها عالية بالنسبة لكل عبارات البعد، وهذا يدل على قبول الباحثين لعبارات بعد الحوكمة.

2- المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

لمعرفة مستوى جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية أعد الطالبتين الجدول (04) والذي يتضمن محور المعلومات المحاسبية حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لإجابات الباحثين محل الدراسة.

الجدول رقم (03-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور المعلومات المحاسبية.

الاتجاه	الانحراف	المتوسط	المعلومات المحاسبية وعبارات القياس
موافق	1,29588	3,1000	العبارة 1
موافق بشدة	1,34933	3,8000	العبارة 2
موافق بشدة	1,43078	3,4333	العبارة 3
موافق بشدة	1,43198	3,4667	العبارة 4
موافق بشدة	1,54808	3,5000	العبارة 5
موافق بشدة	1,57422	3,7333	العبارة 6
موافق بشدة	1,54474	3,4000	العبارة 7
موافق بشدة	1,52564	3,5000	العبارة 8
موافق بشدة	1,38298	3,5333	العبارة 9
موافق	1,52978	3,2667	العبارة 10
موافق بشدة	1,51771	3,8000	العبارة 11

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS 21.0.

يتبين من خلال الجدول أعلاه:

المتوسط الإجمالي لكافة إجابات أفراد العينة على عبارات المحور ككل (3,50) المتوسط الحسابي ينحصر ضمن مجال [من 4,21 إلى 5 درجة] أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية جدا وهذا حسب

وجهة نظر أفراد العينة وان معظم موافقتهم على عبارات البعد هي بدرجة عالية، عالية جدا، ومتوسطات ها الحسائية محصورة بين [أدنى قيمة بلغت 3,10 وأعلى متوسط حسابي بلغ 3,80]

وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للعبارات التي تضمنت جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات على أساس أهميتها النسبية أن:

العبارة رقم 2 و 11 تحصلت على الترتيب الأول بدرجة عالية جدا و بمتوسط حسابها قدر ب(3,80) وانحراف المعياري قدر ب(1,51) و(1,34) على التوالي في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 6 بدرجة عالية جدا و بمتوسط حسابي (3,73) وانحراف معياري (1,57)، أما المرتبة الثالثة فقد عادت للعبارة رقم 9 بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,53) وانحراف معياري (1,38)، أما المرتبة الرابعة كانت من نصيب العبارة رقم 5 و 8 بدرجة عالية حيث بلغ متوسط حسابي (3,5) وانحراف المعياري (1,54) و(1,52) على التوالي، أما المرتبة الخامسة كانت من نصيب العبارة رقم 4 بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,46) وانحراف معياري (1,43)، وقد تحصلت العبارة رقم 3 على المرتبة السادسة بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,43) وانحراف معياري ب(1,43)، أما فيما يخص العبارة رقم 7 فقد احتلت المرتبة السابعة بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,4) وانحراف معياري ب(1,54)، أما الرتبة الثامنة فكانت من نصيب العبارة رقم 10 بدرجة عالية جدا حيث بلغ متوسط حسابها (3,26) وانحراف معياري ب(1,52)، في حين احتلت العبارة رقم 1 المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابها ب(3,10).

المعلومات المحاسبية: تشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية عالية بالمؤسسة محل الدراسة، كما أن كل فقرات البعد كانت درجة متوسط الحسابي بها عالية بالنسبة لكل عبارات البعد، وهذا يدل على قبول الباحثين لعبارات بعد المعلومات المحاسبية.

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط قوية بين مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية

- H_0 = لا يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية.

- H_1 = يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين مدى تطبيق الحوكمة للحد من الأثر السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية.

لدراسة الفرضية محل الدراسة نستخدم على اختبار بيرسون (Pearson)، وذلك باستعمال حزمة (SPSS21)، وتوضح النتائج من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-11): اختبار بيرسون للارتباط بين محاور الدراسة

Corrélations

	المحاسبة الإبداعية	الحوكمة
الحوكمة	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,567**
	N	30
المحاسبة الإبداعية	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	,567**
	N	30

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS 21.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية سجلت قيما معنوية عند مستوى التغير (0.05)، وسجلت معاملات الارتباط علاقة متوسطة، وهو ما يلزمنا قبول (H_1) .

الفرضية الثانية: توجد أثر ذو دلالة إحصائية الحوكمة والمحاسبة الإبداعية

للإجابة يمكن طرح الاحتمالين التالية:

- H_0 = لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية
 - H_1 = يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 5% بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية
- بالاعتماد على تقدير معادلة الانحدار البسيط وعند مستوى الدلالة 5% تم الحصول على ما يلي:

الجدول رقم (03-12): ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط						
Coefficients ^a						
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	,000
	A	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,935	,463		4,179	
	محاسبة الإبداعية	,440	,121	,567	3,645	,001
a. Variable dépen						
dante : الحوكمة						

Axe2=	1,935+	,440axe1
	Sig= ,000	Sig=,001
N=30	0.444R²=	Sig f= 10.00

- **Axe₂**: المعلومات **-Axe₂**: المحاسبة الإبداعية

- **Axe₁**: الحوكمة.

يتبين من خلال المعادلة أعلاه والمحصل عليها من خلال من مخرجات **spss 21.0** أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ **Axe₁** على **Axe₂** حيث انه التغير في **Axe₁** بوحدة واحدة من شأنه أن يغير في **Axe₂** بـ **1.935** :

والنموذج المحصل عليه يعرف صلاحية كلية حيث بلغ **R²=0.322** أي أن للمتغير المفسر أثر جوهري في تفسير الظاهرة بـ **32.20%**، وقد حققت قيمة فيشر دلالة معنوية **Sig f= 0.001**، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-13): تحليل التباين الأحادي لأثر الحوكمة في العملية على المحاسبة الإبداعية

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	10,037	1	10,037	13,286	,001 ^b
	Résidu	21,152	28	,755		
	Total	31,189	29			

Variable dépendante : الحوكمة

b. Valeurs prédites : (constantes), المعلومات المحاسبية

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss 21.0.

أما عن الصلاحية الجزئية فقد بلغت: $\text{Sig}_{t1}=0.000<0.05$

$\text{Sig}_{t2}=0.001<0.05$

وعليه يمكن القبول بالفرضية H_1 والتي مفادها أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (95%) للحوكمة على المحاسبة الإبداعية.

اختبار الفرضية الثالثة

1- يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية لمستوى الحوكمة تعزى اما المؤهل العلمي او عدد سنوات الخبرة.

لدراسة الفرضية محل الدراسة تتبع الخطوات التالية:

- اختبار التوزيع الطبيعي **Test Kolmogorov-Smirnov**: متوسط مستوى الحوكمة 0.803 أكبر من 0.05 وهذا يعني أنه يتبع التوزيع الطبيعي.

ولتحديد طبيعة التوزيع الذي يخضع لمتوسط مستوى الحوكمة، وباعتماد على ibm spss 21.0 تحصلنا على المخرجات التالية:

الجدول رقم (03-14): اختبار طبيعة التوزيع **Kolmogorov-Smirnov**

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistique	N	Signification
الحوكمة	,643	30	,803

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss 21.0.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن $\text{sig}=0.803 > 0.05$ وعليه يمكن الجزم بقبول الفرضية H_1 والتي مفادها أن متوسط محور الحوكمة يتبع التوزيع الطبيعي.

بما أن التحصيل كما تقدم يتبع التوزيع الطبيعي فانه من الضروري لاختبار الفروقات يلزم استعمال تحليل التباين الأحادي **one way anova** الذي يعتمد على الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات محور الحوكمة تبعا للمؤهل العلمي أو عدد سنوات الخبرة.

H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات محور الحوكمة تبعا للمؤهل العلمي أو عدد سنوات الخبرة.

وتتضح نتائج الاختبار من خلال ما يلي:

الجدول رقم (03-15): تحليل التباين الأحادي لمجموعات محور الحوكمة لطبيعة المستوى أو عدد سنوات الخبرة.

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
سنوات الخبرة	Inter- groupes 10,900	17	,641	1,327	,314
	Intra- groupes 5,800	12	,483		
	Total 16,700	29			
المؤهل العلمي	Inter- groupes 2,200	17	,129	,863	,619
	Intra- groupes 1,800	12	,150		
	Total 4,000	29			

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss21.0.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن قيمة فيشر كانت معنوية حيث بلغت عند الخبرة $\text{sig}=0.05 < 0.314$ وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى الحوكمة تبعاً لمؤهل العلمي، كما أن قيمة فيشر كانت معنوية حيث بلغت عند المؤهل العلمي $\text{sig}=0.05 < 0.619$ وعليه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية الحوكمة تبعاً لعدد سنوات الخبرة

وهذا يعني أننا لن نقوم بالاعتماد على اختبار **lsd** للمعرفة لصالح من يمكن الاعتماد على المقارنات البعدية **posthoc** لأنه تم قبول الفرض الصفري H_0 أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمستوى الحوكمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي والخبرة

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال دراستنا الميدانية والتي كانت على عينة شملت 30 فردا لمعرفة ما مدى تطبيق الحوكمة للحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية، وذلك بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في أساتذة جامعيين محافظي حسابات، خبراء محاسبين لولاية تيارت وذلك من أجل الإجابة الفرضيات المصاغة حسب موضوع الدراسة والتي كان الهدف منها هو إبراز ما مدى مساهمة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال تحليل إجابات أفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى أنه:

- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية لارتباط عند مستوى الثقة 5% بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية.
- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على أن الحوكمة تتأثر بمستوى المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

خاتمة

خاتمة:

نتيجة للأزمات المالية المختلفة التي مست كبرى شركات العالم، وما نعيشه الآن من تطور فيما يخص جميع وسائل الاتصال وتوفر التقنيات المتطورة يجعل منا واقعيين في التحديات من كل النواحي، وبالتالي هذا ما يلزم منا تخطيط فعال لمواكبة هذا النمو السريع في جميع المجالات. بما يشمل استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع حدوث مثل هذه الأزمات، حيث أن البيانات تمر عبر مراحل متعددة بدءاً من إثبات العمليات وانتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية، وهذه البيانات تنتقل بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والترصيد وإعداد ميزان المراجعة وعرض النتائج، وفي بعض الأحيان تكون هذه الأخطاء مقصودة، أو في إطار سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تعد من أخطر المشكلات التي تعاني منها مهنة المحاسبة وصعوبة كشفها والقضاء عليها، ولهذا حاولت هذه الدراسة أن تجد حلاً للحد منها إلى أدنى مستوى ممكن من خلال تفعيل ركائز حوكمة الشركات.

أولاً: اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على بعض التساؤلات المطروحة وذلك باختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: صحيحة، حيث تعتبر الحوكمة الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وترتكز على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وكيفية التفاعل بين كل الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة.

الفرضية الثانية: صحيحة، حيث يمكن للحوكمة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل آلياتها

الفرضية الثالثة: صحيحة، تساهم حوكمة الشركات في الحد من الأثر السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية.

ثانياً: نتائج دراسة:

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركة ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة ما يدفع بالشركة إلى تحقيق أهدافها وبالتالي زيادة ثقة أصحاب المصالح فيها وضمان تطورها واستمرارها.
- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات قانونية ظاهريا لكنها غير أخلاقية في ضمنها حيث تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات للحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية حسب آراء العينة.

ثالثا: توصيات الدراسة:

- انطلاقا من هذه النتائج يمكننا تقديم جملة من الاقتراحات وهي فيما يلي:
- نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين وغيرها من الشركات؛
 - اتخاذ الإجراءات الصارمة فيما يخص ممارسي المحاسبة الإبداعية وهذا تفاديا لتفشي مثل هذه الظاهرة مستقبلا؛
 - تفعيل دور حوكمة الشركات وحث المؤسسات والشركات المالية على تطبيقها؛
 - محاربة الفساد المالي والإداري وتحسين نظم مالية والمحاسبية من خلال تحسين البيئة القانونية التي تحكم عمل الاقتصاد الحالي؛
 - ضرورة توعية عن المخاطر الناجمة عن عمليات ممارسة المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها السلبية على جودة التقارير المالية؛
 - ضرورة تبني حوكمة الشركات في كل الشركات الجزائرية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد شوقي إسماعيل، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
2. أحمد محمد علوان الهلواني، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر.
3. حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد وفساد العولمة، إداري-تجاري-سياسي-دولي "الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 01-01-2010.
4. طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات: مفاهيم-مبادئ-تجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005.
5. علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار النشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2011.
6. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالج الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
7. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 2006.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1- أطروحات دكتوراه:

1. آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر: دراسة استطلاعية، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، (الجزائر)، 2019.
2. أمقران مصطفى، راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة البليدة 02، (الجزائر).

3. أمين راشدي، اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، (الجزائر)، 2018.
4. خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
5. زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة (2002-2017)، (LMD) أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، (2019-2020).
6. محمد احمد محمد حماد، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في أداء المصارف التجارية السودانية: دراسة واقع المصارف العاملة بولاية الخرطوم 2013م، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، (السودان) 2014.
- 2-رسائل الماجستير:
1. باخجة عبد الله محمد طالب، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013.
2. براهمة كتره، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات MOE ولاية قسنطينة، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 (الجزائر)، 2013.
3. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2010.

4. عادل قرقاد، أثر حوكمة المؤسسة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، 2012.
5. عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، (الأردن)، 2019.
6. علي عبد الأمير كاظم، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم: دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في التدقيق المحاسبي، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، (لبنان)، 2017.
7. عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، (فلسطين)، 2011.
8. عهد علي سعيد، أثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا: دراسة ميدانية، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2009.
9. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة "دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
10. فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العاملة في فلسطين)، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة الدراسات العليا، جامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، (فلسطين)، 2011.
11. ليندا حسن نمر الحلي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الأعمال قسم المحاسبة، الأردن، 2009.

12. محمد بشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة مجتمع الصناعي صيدال في فترة زمنية (2008-2013)، أطروحة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير: تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (الجزائر)، 2017.
13. محمود تيسير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، (فلسطين)، 2018.
14. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي، رسالة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم محاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

مقالات علمية:

1. بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي فالشركات المصرية، دراسة تطبيقية، بحث مقدم بكلية التجارة الصناعية، جامعة القاهرة، (مصر)، 2009.
2. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، اتحاد المصاريف العربية، 2007.

ثالثا: المجالات العلمية

1. أحمد حامد محمود عبد الحليم، وآخرون، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة، العدد 03، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، (مصر)، 2021.
2. أسامة عمر جعارة، وآخرون، أثر إدراك الماليين **Financialists** لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي: دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، (الأردن)، 2015.

3. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، العدد01، المجلد 03، مجلة البحوث التجارية، الإسكندرية (مصر)، 2006.
4. بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المتكورة لتجميل صورة الدخل، العدد12، المجلد12، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف01، سطيف، (الجزائر)، 2012.
5. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض نظرية الوكالة، العدد14، مجلة دولية علمية محكمة متخصصة في الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2014.
6. بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية: دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة2012-2013، العدد08، المجلد04، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، (الجزائر)، 2015.
7. بشرى نمديلي، صلاح الدين كروش، دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية، العدد01، المجلد04، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله، (الجزائر)، 2021.
8. بن عبد العزيز سفيان، منصورى هواري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، العدد08، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارة، 2017.
9. بوشمبة بدره، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، العدد01، المجلد05، مجلة أبحاث ودراسات التنمية جامعة الجزائر3، (الجزائر)، 2018.
10. تفرات يزيد، عبود زرقين، الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفصائح المالية للشركات العالمية الكبرى، مجلة المحاسب العربي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، أم البواقي، (الجزائر)، ب س ن.
11. جنيدي مراد، بوقابة زينب، آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح، العدد01، المجلد08، مجلة دراسات في الاقتصاد و التجارة و المالية، جامعة الجزائر2019، 3.
12. حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، العدد01، المجلد01، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2019.
13. حداد، مناور، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، لعدد01، المجلد 23، مجلة الإنسانية، 2012.

14. حدادي سارة، نوبيات عبد القادر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي: دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية البويرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، بويرة، (الجزائر)، 2019.
15. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، أثر استخدام أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، العدد 27، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، قسم المحاسبة، 2011.
16. حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، العدد 01، المجلد 01، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، (الجزائر)، 2019.
17. حكيم بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي: قراءة تحليلية، العدد 01، المجلد 05، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2018.
18. حيدر عباس العطار، دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد، العدد 14، المجلد 01، مجلة الدنانير جامعة المثنى كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2018.
19. خلف الله بن يوسف وآخرون، دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية: دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر، العدد 01، المجلد 06، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، الجزائر، 2020.
20. بن لدغم محمد وآخرون، دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات: دراسة حالة شركة الاسمنت لبني صاف، العدد 01، المجلد 03، مجلة إدارة المراجعة المغربية للمنظمات، جامعة تلمسان (الجزائر)، 2019.
21. رحمة غزالي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة في شركات المساهمة، مجلة المالية وإدارة الشركات، المجلد 3، العدد 02، سطيف (الجزائر) 2020.
22. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، 2010.

23. رضا جاو حدو، إيمان بن قارة، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، العدد02، المجلد18، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، عنابة، (الجزائر)، 2012.
24. سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسة المحاسبة الإبداعية: دراسة الحالة المصرية، العدد17، مجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، (مصر)، 2017.
25. سالم بن سعيد باعجاجه، محمود البدري شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي، العدد01، المجلد29، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الطائف، (المملكة العربية السعودية)، 2015.
26. سامة عمر جعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، العدد11، المجلد07، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجامعة الأمريكية، (الأردن)، 2014.
27. سميرة بن عمورة، باديس بوغرة، تجارب الدولية في حوكمة الشركات، العدد02، المجلد03، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، الجزائر، 2019.
28. سميرة عطوي، فهيمة بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، العدد27، المجلد12، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2012.
29. السيد صافي احمد وآخرون، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، العدد03، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيطة، 2018.
30. السيد عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في السوق الخرطوم لأوراق المالية، العدد12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، (مملكة العربية السعودية)، 2013.
31. شقبق عيسى، زغار يحيى، فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية، العدد01، المجلد04، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، (جزائر)، 2015.
32. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، العدد08، مجلة أبحاث اقتصادية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، 2010.

33. طلال سليمان جريره، وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، العدد02، المجلد11، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، 2015.
34. عبد الرحمن زهير عبد القادر، انعكاسات قانون ساربيتز أوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، العدد17، المجلد41، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2018.
35. عبد الوهاب نصرات، بالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين، العدد02، المجلد15، مجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد 36. حمه لخضر، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية، الوادي، (الجزائر)، 2021، ص:154.
37. العبسي علي، تجانية حمزة، الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من خلال استخدام التحفظ المحاسبي: دراسة ميدانية، العدد01، المجلد14، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، 2021، ص:348.
38. علي إبراهيم حسين، أثر المحاسبة الخلافة على القرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق: دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، العدد31-32، المجلد04، مجلة بحوث المستقبلية العلمية، مركز الدراسات المستقبلية كلية حدباء الجامعة، (العراق)، 2010.
39. علي عمر عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر، لعدد12، المجلد12، بمجلة الباحث (الجزائر)، 2013.
40. قوشيش أمينة، لقلطي الأحضر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، العدد02، المجلد13، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، (الجزائر)، 2019.
41. لخضر رينوبة، أعمر عزاوي، الإفصاح و الشفافية لتعزيز الاتصال المالي في سياق حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، العدد01، المجلد4، مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، 2018، (الجزائر).

42. لميس جميل باناصر، مها فيصل الصائغ، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية، العدد 15، المجلد 04، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث-مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2020.
43. مجبل دواوي إسماعيل، أثر المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية: بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، العدد 03، المجلد 16، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، (العراق)، 2014.
44. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، العدد 2، المجلد 46، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2009.
45. محمد البشير بن عمر، احمد نصير، مساهمة مبادئ حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية، العدد 10، المجلد 12، مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادي و الاندماج في الاقتصاد العالمي، 25، -07-2018.
46. محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون (SOX): دراسة تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية، العدد 03، المجلد 18، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، (العراق)، 2016.
47. محمود عبد الفتاح الوشاح، لونا شاهين، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في الجامعات الخاصة الأردنية، العدد 02، المجلد 39، مجلة البحوث التجارية، كلية الأعمال، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن 2017.
48. مسعود كسكس، وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية (إدارة الأرباح أمودجا): دراسة ميدانية، العدد 01، المجلد 08، مجلة المؤسسة 1438-2335، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، ورقلة، (الجزائر)، 2019.
49. مصطفى قاري، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، العدد 09، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي، جامعة الحاج لخضر، باتنة، (الجزائر)، 2013.
50. منصور بن أعمارة، حولي محمد، دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، العدد 03، المجلد 10، مجلة دراسات اقتصادية، 2018.

51. مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، العدد01، المجلد24، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، 2008 .
52. فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، العدد01، المجلد01، مجلة العلوم الإدارية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، (الوادي)، الجزائر، 2017.
53. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، العدد32، المجلد09، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، (العراق)، 2015.
54. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، العدد02، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، (العراق)، 2015.
55. الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية: دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، العدد1، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، (العراق)، 2017.
56. ياسمينه عمامرة، رباب زارع، مقارنة بين المبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وميثاق الحكم الراشد لشركات الجزائرية، العدد01، المجلد03مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، 2018.
57. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-، العدد16، المجلد01، المجلة الجامعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، (الجزائر)، 2014.
58. عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر: دراسة ميدانية، العدد02، المجلد12، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة، (الجزائر) ، 2019.
59. عبد المجيد أونيس، وسام زرقواد، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، العدد01، المجلد07، مجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، (الجزائر)، 2019.

رابعاً: المؤتمرات والملتقيات

1. أشرف حنا ميخائيل، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، فندق الشيراتون، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005.
 2. جميل احمد، سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06-07 ماي 2012.
 3. جون سوليفان، تقديم جورج كيل، البورصة الأخلاقية للشركات أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال وآداب المهنة حوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع.
 4. صباحي نوال، واقع الحوكمة في الدول المختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة شلف، الجزائر.
 5. عبد الرحمان العياب، إشكالية حوكمة الشركات احترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابه، (الجزائر) 18-19 نوفمبر 2009.
 6. فريد كورتل، حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في مؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد دمشق، يومي: 15 و16 أكتوبر 2008.
 7. مصطفى عوادي، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، م الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، (الجزائر)، يومي 06/07 ديسمبر 2017.
 8. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائرية، الجزائر، 2009، وزارة المؤسسات الصغيرة، والمتوسطة والصناعات التقليدية.
- الأنترنت :

إبراهيم السيد المليجي، "دراسة واختيار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، عن موقع: www.faculty.Ksi.edu.sa/72669/

الملاحق

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

التخصص: محاسبة وجباية معمقة
استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر
للطالبتين: -قدراي أمال رانية.

-نحال أحلام شهرزاد.

متطلبات الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت.

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: متطلبات الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية تيارت أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا سعيا من المعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كلاً لاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، ونحيطكم علماً أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. ونشكركم مسبقاً على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة لكل سؤال

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والاحترام.

أولاً: معلومات شخصية حول عينة الدراسة.

1. الاسم (اختياري): ذكر أنثى
2. الجنس: ذكر أنثى
3. العمر: أقل من 35 سنة 35-50 أكبر من 50
4. المؤهل العلمي: ليسانس دراسات عليا في المالية والمحاسبة دراسات ما بعد التدرج
5. المؤهل المهني: أستاذ جامعي محافظ حسابات خبير محاسبي
6. الخبرة: أقل من 10 سنوات من 10-20 سنة أكثر من 20 سن

ثانياً: محاور الاستبيان.

المحور الأول: مدى تطبيق الحوكمة والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الهدف الأساسي للحوكمة هو حماية حقوق أصحابا لمصالح.					
02	تعمل الحوكمة على دراسة السياسات المحاسبية والتوصية بشأنها.					
03	تعمل الحوكمة على دراسة الهيكل الرقابي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	تعمل الحوكمة على إلزام المؤسسات باتباع سياسة محاسبية موحدة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	تسهم الحوكمة في تعزيز الإطار الأخلاقي لمهنة المحاسبة مما يجد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	تعتمد مصداقية المعلومات المحاسبية على تطبيق مبادئ الحوكمة					
07	تسهم الحوكمة في عملية موثوقية المعلومات المحاسبية					
08	تسهم الحوكمة في جودة درجة شفافية المعلومات المحاسبية					
09	للحوكمة دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
10	تعمل الحوكمة في ضرورة الإفصاح عن المخاطر مما يجد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					

11 إن اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة دون تدخل الجمعية العامة للشركة يساهم في كشف التلاعبات.

المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية والحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة
01	المحاسب الذي يستجيب لرغبة الإدارة في استخدام الابداع المحاسبي غير مؤهل أخلاقيا لممارسة المهنة.					
02	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.					
03	تستخدم محاسبة الإبداعية لرفع القيمة السوقية للمنشأة من خلال بيانات مالية بغير صورتها الحقيقية.					
04	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبداء استمرارية المنشأة وذلك من خلال عقوبات مترتبة عن التلاعب في المعلومات المحاسبية.					
05	تفقد ممارسات المحاسبة الإبداعية الميزة التنافسية للمنشأة من خلال نقص الموثوقية في القوائم المالية.					
06	تمثل المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.					
07	ينتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية مضللة تؤثر سلبا في اتخاذ القرارات.					
08	تعتبر المحاسبة الإبداعية سبب من أسباب الانهيار المالي يساهم التقدم التكنولوجي في زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
09	تمتاز القواعد المحاسبية بالمرونة مما يخلق بيئة خصبة لممارسات المحاسبة الإبداعية.					
10	تؤثر آليات الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
11	تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.					

```

DATASET ACTIVATE Ensemble_de_données1.

SAVE OUTFILE='D:\2022\SPSS\شهرية\زينب.sav'
/COMPRESSED.
COMPUTE الحوكمة=(ف1+ف2+ف3+ف4+ف5+ف6+ف7+ف8+ف9+ف10+ف11)/11.
EXECUTE.
COMPUTE محاسبية=(ف22+ف21+ف20+ف19+ف18+ف17+ف16+ف15+ف14+ف13+ف12)/11.
EXECUTE.
FREQUENCIES VARIABLES=الجنس
/ORDER=ANALYSIS.

```

Effectifs

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 04:18:18
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\شهرية\زينب.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=الجنس /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,07

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\شهرية\زينب.sav

Statistiques

الجنس

N	Valide	30
	Manquante	0

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذکر	11	36,7	36,7	36,7
Valide انثى	19	63,3	63,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

DATASET ACTIVATE Ensemble_de_données1.

SAVE OUTFILE='D:\2022\SPSS\شهرة\زينب.sav'
/COMPRESSED.

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس السن الاقدمية المستوى الفئة السوسيو.مهنية.
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 04:22:10
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\شهرة\زينب.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Syntaxe	FREQUENCIES VARIABLES=الجنس السن الاقدمية مهنية.السوسيو.الفئة المستوى الاقدمية /ORDER=ANALYSIS.	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,03
	Temps écoulé	00:00:00,12

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\شهرة\زينب.sav

Statistiques

	الجنس	السن	الاقدمية	المستوى	مهنية.السوسيو.الفئة
N	Valide	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0

Tableau de fréquences

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	11	36,7	36,7
	انثى	19	63,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

السن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
35 من اقل	16	53,3	53,3	53,3
55- 35	9	30,0	30,0	83,3
55 من اكبر	3	10,0	10,0	93,3
4,00	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الاقدمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
10 من اقل	6	20,0	20,0	20,0
20- 10	13	43,3	43,3	63,3
20 منة اكثر	9	30,0	30,0	93,3
4,00	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	2	6,7	6,7	6,7
المالية في عليا دراسات	26	86,7	86,7	93,3
التدرج بعد ما دراسات	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

مهنية السوسيو الفنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
جامعي استاذ	1	3,3	3,3	3,3
محافظ	12	40,0	40,0	43,3
خبير	17	56,7	56,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=السن الجنس
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 04:22:27
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زينب\شهرة.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=السن الجنس مهنية.السوسيو.الفئة المستوى الاقدمية /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,03

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زينب\شهرة.sav

CORRELATIONS

/VARIABLES=محاسبية الحوكمة
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 10:30:24
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زینب\شهره\zainb.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Traitement valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Syntaxe	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque paire de variables sont basées sur toutes les observations comportant des données valides pour cette paire.
		CORRELATIONS /VARIABLES=محاسبية الحوكمة /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,08
	Temps écoulé	00:00:00,22

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زینب\شهره\zainb.sav

Corrélations

	الحوكمة	محاسبية
Corrélation de Pearson	1	,567**
الحوكمة Sig. (bilatérale)		,001
N	30	30
Corrélation de Pearson	,567**	1
محاسبية Sig. (bilatérale)	,001	
N	30	30

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT الحوكمة
/METHOD=ENTER محاسبية.
```

Régression

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 10:32:22
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زینب\شهره\zainb.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme des valeurs manquantes. Les statistiques sont basées sur les observations ne contenant aucune valeur manquante pour toute variable.
Syntaxe	Observations prises en compte	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.05) /NOORIGIN /DEPENDENT الحوكمة /METHOD=ENTER محاسبية.
	Temps de processeur	00:00:00,02
Ressources	Temps écoulé	00:00:00,16
	Mémoire requise	3488 octets
	Mémoire supplémentaire requise pour les diagrammes résiduels	0 octets

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زینب\شهره\zainb.sav

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	محاسبية ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : الحوكمة

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,567 ^a	,322	,298	,86916

a. Valeurs prédites : (constantes), محاسبية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.

	Régression	10,037	1	10,037	13,286	,001 ^b
1	Résidu	21,152	28	,755		
	Total	31,189	29			

a. Variable dépendante : الحوكمة

b. Valeurs prédites : (constantes), محاسبية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	
	A	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1,935	,463		4,179	,000
	محاسبية	,440	,121	,567	3,645	,001

a. Variable dépendante : الحوكمة

FREQUENCIES VARIABLES=المستوى
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

Remarques

Résultat obtenu	26-MAY-2022 10:43:56
Commentaires	
Données	D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav
Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
Entrée	
Filter	<aucune>
Poids	<aucune>
Scinder fichier	<aucune>
N de lignes dans le fichier de travail	30
Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Gestion des valeurs manquantes	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Observations prises en compte	FREQUENCIES VARIABLES=المستوى /ORDER=ANALYSIS.
Syntaxe	
Temps de processeur	00:00:00,00
Ressources	Temps écoulé 00:00:00,03

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav

Statistiques

المستوى

N	Valide	30
	Manquante	0

المستوى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسائس	2	6,7	6,7
	المالية في عليا دراسات	26	86,7	93,3
	التدرج بعد ما دراسات	2	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0

FREQUENCIES VARIABLES=الاقدمية
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

Remarques

Résultat obtenu	26-MAY-2022 10:47:15	
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=الاقدمية /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav

Statistiques

الإقدمية

N	Valide	30
	Manquante	0

الإقدمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
10 من أقل	6	20,0	20,0	20,0
20- 10	13	43,3	43,3	63,3
Valide 20 منة أكثر	9	30,0	30,0	93,3
4,00	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=الإقدمية
/ORDER=ANALYSIS.

Effectifs

Remarques

Résultat obtenu	26-MAY-2022 10:48:25
Commentaires	
Entrée	Données Ensemble de données actif Filtrer Poids Scinder fichier N de lignes dans le fichier de travail
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes Observations prises en compte
Syntaxe	
Ressources	Temps de processeur Temps écoulé
	D:\2022\SPSS\زینب\شهرية\zaynab.sav Ensemble_de_données1 <aucune> <aucune> <aucune> 30 Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes. Les statistiques sont basées sur toutes les observations dotées de données valides FREQUENCIES VARIABLES=الإقدمية /ORDER=ANALYSIS. 00:00:00,02 00:00:00,02

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زینب\شهرية\zaynab.sav

Statistiques

الإقدمية

N	Valide	30
	Manquante	0

الاقدمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
10 من اقل	7	23,3	23,3	23,3
20- 10	13	43,3	43,3	66,7
20 مئة اكثر	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الحوكمة BY المستوى الاقدمية ONEWAY /MISSING ANALYSIS.

A 1 facteur

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 10:49:49
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur des observations sans données manquantes pour aucune des variables de l'analyse.
Syntaxe		ONEWAY الحوكمة BY المستوى الاقدمية /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,03
	Temps écoulé	00:00:00,05

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification	
الاقدمية	Inter-groupes	10,900	17	,641	1,327	,314
	Intra-groupes	5,800	12	,483		
	Total	16,700	29			
المستوى	Inter-groupes	2,200	17	,129	,863	,619
	Intra-groupes	1,800	12	,150		
	Total	4,000	29			

NPAR TESTS

/K-S (NORMAL) = الحوكمة
/MISSING ANALYSIS.

Tests non paramétriques

Remarques

Résultat obtenu		26-MAY-2022 10:50:33
Commentaires		
Entrée	Données	D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav
	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
Gestion des valeurs manquantes	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Définition des valeurs manquantes	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
	Observations prises en compte	Les statistiques pour chaque test sont basées sur toutes les observations dotées de données valides pour les variables utilisées dans le test.
Syntaxe		NPAR TESTS /K-S(NORMAL)=الحوكمة /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,05
	Nombre d'observations autorisées ^a	196608

a. Basée sur la disponibilité de la mémoire de l'espace de travail.

[Ensemble_de_données1] D:\2022\SPSS\زينب\شهرية.sav

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الحوكمة
N		30
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,5212
	Ecart-type	1,03705
	Absolue	,117
Différences les plus extrêmes	Positive	,117
	Négative	-,105
Z de Kolmogorov-Smirnov		,643
Signification asymptotique (bilatérale)		,803

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على عينة حجمها 30 مفردة، وتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

وتوصلت الدراسة إلى وجود دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لولاية تيارت، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في أن هناك دور للآليات المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من تلك الممارسات، كما لخصت الدراسة في الأخير إلى تقديم اقتراحات عملية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، محاسبة إبداعية، محاسبة خلاقية.

Abstract :

The study aimed to identify the role of corporate governance in limiting creative accounting practices by activating its internal and external mechanisms. To achieve this goal , the study relied on the descriptive analytical approach , and the questionnaire was used as a tool for data collection, as 1 twas distributed to a sampele size of 30single, in the audit offices, the data were analyzed and hypotheses tested using the statistical package for social sciences (spss).

The study concluded that There is a role for corporte governance in limiting creative accounting practices in economic institutions, and this main result came through a set of sub-findings represented that there is a role for the various mechanisms of corporate governance in limiting these practices, and the study concluded in the last to provide suggestions process.

Keywords: corporate governanc, creative accountintg, creative accounting.