الجمهرية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون ـ تيارت ـ

كلية: العلوم الإقتصادية,التجارية وعلوم التسيير **الشعبة:** العلوم المالية والمحاسبة

قسم: المالية والمحاسبة **التخصص:** محاسبة وجباية معمقة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة إستبيانية"

من إعداد الطالبين: **تحت إشراف:**

ـ بوحداجة يوسف. ـ أ.عصام بعلاش.

ـ بوبكر عبد الهادي.

لجنة المناقشة:

إسم الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
بلكرشة رابح	أستاذ محاضر" أ "	رئيسا
صحراوي جمال الدين	أستاذ محاضر " ب "	عضوا مناقشا
عصام بعلاش	أستاذ محاضر" ب "	مقررا ومشرفا

السنة الجامعية 2023/2022

الحمد لله رب العالمين

الإهداء

الى من قال فيهم الله عز وجل" فَلَا تَقُل لَّهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا "

إلى صاحب السيرة العطرة, والفكر المستنير, إلى من كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم

العالي (والدي العزيز) أطال الله في عمرك.

إلى من الجنة تحت أقدامها ودعواتها تنير دربي (امي الغالية) أمدكي الله بالصحة.

الشكر والتقدير:

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبرحمته تتنزل البركات وبتوفيقه تتحقق الغايات

والصلاة والسلام على خير الأنام رسول الله صلى الله عليه وسلم

قال رسول الله "ص": (من إصطنع إليكم معروفًا فجازوه فإن عجزتُم عن مجازاته فادعوا له

حتى تعلَموا أنكم قد شكرتُم, فإنَّ اللهَ شاكرٌ يحبُّ الشاكرين).

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بواسع الشكر والتقدير إلى أستاذي الكريم فإليك يا

أستاذي" عصام بعلاش" جزيل شكري وبالغ تقديري وفائق إحترامي.

ولا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل أساتذتنا الذين درسونا بقسم العلوم

المالية والمحاسبة.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الإحترام.

وشكرا

الملخص:

هدفة هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, حيث إعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة, ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإعداد وتوزيع (60) إستمارة إستبيان على مجتمع الدراسة الذي يتكون من مجموعة من الأساتذة الجامعيين والمحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة, وبعد إسترجاع الإستمارات وفرزها, إعتمدنا في تحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss) وبرنامج معالج الجداول الإلكترونية (EXCEL 2016).

حيث توصلنا إلى وجود مساهمة لآليات حوكمة الشركات ذات دلالة إحصائية في الحد من إستخدام البدائل المحاسبية وكذا الحد من تأثيرها السلبي على مخرجات مختلف الكشوف والقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات, المحاسبة الإبداعية, الإفصاح, التدقيق, إدارة المخاطر.

Abstract:

The study aimed to figure out and highlighit the rol effectiveness of corporate governance in the limitation of creative accounting practices, the study depended on descriptive analytical method, to achieve the study objectives we have set up and distributed (60) questionnaire on the study population which consisted of university professors and accountants and accounting workers. After receiving questionnaires, we have analyzed them by using SPSS program end EXCEL 2016.

Where we found a statistically significant contribution of corporate governance mechanisms in reducing the use of accounting alternatives and also limiting their negative impact on accounting statements and financial statements.

Key words: corporate governance, creativ accounting, Accounting disclosure, audit, risk management.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	/
الشكر	/
الملخص	/
فهرص المحتويات	/
فهرس الجداول	/
فهرس الأشكال	/
المقدمة	أ – هـ
الفصل الأول: آليات حوكمة الشركات ومساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
تمهيد	6
المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	7
المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات	7
المطلب الثاني: آليات ومبادئ الحوكمة	11
المطلب الثالث: محددات الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها	15
المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	17
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها	17

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية, مجالاتها ومنظورها الأخلاقي	19
المطلب الثالث: جوانب عن المحاسبة الإبداعية	22
المبحث الثالث: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	28
المطلب الأول: دور الافصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية	28
المطلب الثاني: دور ادارة المخاطر في الحد من المحاسبة الإبداعية	29
المطلب الثالث: دور الرقابة في الحد من المحاسبة الإبداعية	31
خلاصة الفصل	41
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	42
المبحث الأول: التعريف بأدوات الدراسة	43
المطلب الأول: الإستبيان (تعريفه, خصائصه, مجالاته)	43
المطلب الثاني: النظام الإحصائي (spss)	44
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة (الطرق والأدوات والنتائج)	45
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة	46
المطلب الثاني: أدوات تحليل الدراسة	47
المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج	53
خلاصة الفصل	71

خاتمة	72
قائمة المراجع	77
قائمة الملاحق	81

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنولن	الصفحة
1	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	27 – 26
2	مقياس ليكارت الخماسي	51
3	درجات مقياس ليكارت الخماسي	52
4	معاملات الثبات للإستبيان ومحاور الدراسة (الفاكرونباخ)	53
5	توزيع العينة حسب الجنس	53
6	توزيع العينة حسب السن	54
7	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	56
8	توزيع العينة حسب الوظيفة	57
9	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	59 – 58
10	مدى إرتباط فقرات المحور الأول	60
11	مدى إرتباط فقرات المحور الثاني	61
12	مدى إرتباط فقرات المحور الثالث	62
13	إختبار T لفقرات المحور الأول	64 – 63
14	إختبار T لفقرات المحور الثاني	66
15	إختبار T لفقرات المحور الثالث	68

16	التحليل المجمل للجزء الثاني للإستبانة	70

قائمة الاشكال

رقم الشكل	المحتوى	الصفحة
1	ركائز حوكمة الشركات	10
2	توزيع العينة حسب الجنس	54
3	توزيع العينة حسب السن	55
4	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	56
5	توزيع العينة حسب الوظيفة	58
6	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	59

مقدمة

مقدمة:

يعتبر مصطلح حوكمة الشركات (corporate governance) من المصطلحات الحديثة التي لاقت إهتماما عظيما من قبل الباحثين والدارسين في مجال الإقتصاد وعالم المال والأعمال, وذلك بعد سلسلة الأزمات والإنهيارات التي شهدتها مختلف إقتصاديات العالم في العقود القليلة الماضية, والتي كان الفساد الإداري والمحاسبي وحتى المالي من أسبابها الرئيسية.

ان إرتباط مفهوم حوكمة الشركات بالأزمات المالية وزيادة الإهتمام بها, كان نتيجة لبلاغة دورها في حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة, خاصة بعد تزايد الإعتماد على التقارير المالية والمحاسبية في صنع القرارات التنظيمية والإستثمارية, حيث تسعى لجان الحوكمة الى تطبيق ممارسات قائمة على المعايير الأخلاقية والمصداقية المالية الصارمة وضمان الإنظباط بها والإمتثال لها, وذلك بتحديد الأدوار والمسؤوليات واللوائح التنظيمية لجميع المشاركين في الشركة عن طريق إجراء المراجعات الداخلية والخارجية الدورية, التي من شأنها زيادة مستويات الإفصاح والشفافية والمساءلة, وتوفير آليات متعددة للحد من الممارسات غير الأخلاقية والمخالفات, بتوفير مراقبة فعالة للأنشطة المحاسبية والمالية.

بشكل عام, فإن حوكمة الشركات لها دور بالغ الأهمية في الحد من من ممارسات الإبداع المحاسبي اللا أخلاقي وتحقيق الشفافية في الشركات, إذ أنها تمثل نموذجا قويا لتحقيق أهداف الشركة بطريقة مسؤولة ومستدامة.

وعليه فإن هذه الدراسة تسعى إلى إبراز مختلف آليات حوكمة الشركات والتي يؤدي تطبيقها إلى الحد من مخاطر الإبداع المحاسبي على الكشوفات والتقارير المالية, وزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

لطالما كان تحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف هو الهدف المنشود لأي شركة, هذا ما قد يدفع بهذه الأخيرة إلى إنتهاج ممارسات وإستراتجيات غير تقليدية لبلوغ هدفها, ولكن في بعض الأحيان يحدث ذلك على حساب

النزاهة المالية والمصداقية, وبناءا على هذا ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة وطرح **إشكالية رئيسية** للدراسة على النحو الآتي:

- إلى أي مدى يمكن أن تساهم آليات حوكمة الشركات في الحد من إستخدام البدائل المحاسبية؟.

تتضمن إشكالية الدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول: إلى أي مدى يساهم الإفصاح في التوقيت المناسب عن التقديرات والسياسات المحاسبية في الحد من إستخدام البدائل المحاسبية؟.

السؤال الفرعي الثاني: إلى أي مدى تساهم وظيفة التدقيق في إكتشاف الغش والتزوير في الكشوف المالي؟.

السؤال الفرعي الثالث: إلى أي مدى يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من كشف العمليات الوهمية والتنبؤ بالمخاطر المستقبلية؟.

فرضيات الدراسة:

في ضوء الإشكالية الرئيسية للبحث, ومن أجل الإجابة عن الأسئلة الفرعية المطروحة تم صياغة فرضية أساسية وأخرى فرعية, جاءت كالتالي:

الفرضية الأساسية: يمكن لآليات حوكمة الشركات تقديم البدائل المحاسبية المناسبة التي تراعي مصلحة الشركة من جهة وتسمح لها بإكتشاف المخاطر التي قد تؤثر على موثوقية الكشوف المالية والتنبؤ بها من جهة أخرى.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية, بين الإفصاح عن السياسات المحاسبية والحد من إستخدام البدائل المحاسبية عند مستوى معنوية 0,05.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية, بين عمل المراجع الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي في إكتشاف التلاعب في الكشوف المالية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية 0,05.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية, بين تقييم نظام الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية 0,05.

الهدف من الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على:

- أهمية حوكمة الشركات ودورها في الحد من أثر إستخدام البدائل المحاسبية.
- مساهمة الإفصاح عن التقديرات والسياسات المحاسبية في الحد من الإبداع المحاسبي.
- مساهمة وظيفة التدقيق في إكتشاف الغش والتزوير في الكشوف المالي.
- مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلي في كشف العمليات الوهمية والتنبؤ بالمخاطر المستقبلية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية موضوع الدراسة من حيث تناولها موضوعا بالغ الأهمية في عصرنا الحالي, حيث تمس حوكمة الشركات العديد من الجوانب الإقتصادية, إذ أنها المسؤولة المباشرة عن تحقيق شفافية ومصداقية الكشوف والتقارير المالية والتي تؤدي إلى بناء الثقة مع المساهمين وأصحاب المصالح وحماية إستثماراتهم والتقليل من مخاطر التلاعب والتزيف والإستعمال غير الأخلاقي لمهنة المحاسبة.

منهجية الدراسة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة, إستخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري, من خلال إستخلاصه من الدراسات والكتب, المقالات العلمية, المداخلات والمجلات, أما الجزء التطبيقي فقد إستخدمنا فيه المنهج التحليلي

حيث تمت المعالجة بإستخدام إستبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري وذلك بالإعتماد على البرنامج الإحصائي (spss).

الدراسات السابقة:

1- دراسة ليندا الحلبي, دور مدقق الحسابات في الحد من أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية, رسالة ماجستير, جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا,2009.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثارها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الإقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات شركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

2- دراسة الآغا, دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية, رسالة ماجستير, جامعة الأزهر فلسطين, كلية العلوم الإقتصادية والإدارية,2011.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية وذلك بإسقاطها على حالة البنوك الفلسطينية.

توصلة الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في: مبدأ حقوق المساهمين, المعاملة المتكافئة للمساهمين, حقوق أصحاب المصالح, الإفصاح والشفافية, مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة, ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار الحوكمة, يلعب كل منها دورا فعالا في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن البنوك الفلسطينية.

3- إبتسام شريط, دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, مذكرة ماستر, جامعة الوادي الجزائر, كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2016-2017.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الفكرية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات, والتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة ودوافع الإدارة من إستخدامها, وهدفت أيضا إلى بيان دور وأهمية حوكمة الشركات في إكتشاف الغش والتلاعب الممارس بأساليب المحاسبة الإبداعية.

هيكل الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى فصلين, الفصل الأول قسم إلى ثلاث مباحث , تضمن المبحث الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات وهذا من خلال معرفة العوامل والأسباب التي ساهمت في ظهورها والتطرق لمفهومها وتقديم مجموعة التعريفات الخاصة بها, كما تم الإشارة إلى الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات, اما المبحث الثاني فكان حول المحاسبة الإبداعية وتم خلاله التطرق لبعض جوانبها وتعريفاتها وأنواعها ودوفع الإدارة لإستخدامها وفي المبحث الثالث مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداع المحاسبي, بعد ذلك الفصل الثاني كان حول الدراسة الميدانية فيما يخص المعنيون بمجال المحاسبة (أساتذة الجامعة, مكاتب المحاسبة, المحاسبين, محافظي الحسابات....) على مستوى ولاية تيارت حيث كان هذا في إطار دراسة وتحليل الإستبيان ونتائجه.

الفصل الأول

آليات حوكمة الشركات ومساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لطالما شكل الإنتشار الواسع للفساد المالي والإداري وكذا المحاسبي خطرا بالغا على مختلف إقتصاديات العالم مما أدى إلى فقدان ثقة أصحاب المصالح من مساهمين ودائنين في القوائم المالية والمعلومات الصادرة عنها وفقدان هذه الأخيرة لأهم ميزاتها وهي جودتها, ويرجع هذا الفساد إلى عدم الإلتزام بالممارسات المالية والمحاسبية السليمة ونقص الغفصاح والشفافية المحاسبية, وهذا ما عرف بالمحاسبة الإبداعية , مما دفع إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ المهنية التي من شأنها أن تحد أو تقلل من آثار المحاسبة الإبداعية, وبدونها يصعب تحقيق الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية وهو ما تجسد في ظهور حوكمة الشركات.

في هذا الفصل نهدف إلى إبراز الإطار النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية ودور الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال ثلاثة مباحث, وهي:

- المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات.
- المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثالث: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

بعد المشاكل التي عرفتها بعض الشركات في بعض دول العالم وما صاحبها من إنهيرات مالية شهدها الإقتصاد العالمي وإفلاس العديد من المؤسسات, كان لحوكمة الشركات أثرا بالغا في إيجاد الوسائل اللازمة لمكافحة الفساد بشتى أنواعه, وتجنيب الشركات مخاطر التعثر والفشل الإداري والمالي و كشف حالات التلاعب وسوء التسيير في الإدارة.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

إن ارتباط موضوع الحوكمة بمجالات وأطراف مختلفة نتج عنه الكثير من التعريفات لحوكمة الشركات، حيث قام الكثير من الكتاب والباحثين بتقديم تعريفات مختلفة لحوكمة الشركات, إنطلق كل منهم من المجال المنتمي إليه.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

فقد عرفت بأنها الإدارة الرشيدة وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى، وتتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إداراتها وحملة الأسهم بها ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى كما توفر حوكمة الشركات الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل اللازمة لبلوغ تلك الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهميها حيث تسهل عملية الرقابة الفعالة على الشركة.

كما عرفت بأنها نظام شامل يتضمن مقاييس أداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخلية أو خارجية من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها وبالتالي ضمان أمثل إستخدام للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الأثر الإيجابي للمؤسسة لصالح ملاكها والمجتمع ككل[1]

[1] مومن فاطمة الزهرا,دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, مجلة العلوم الادارية والمالية,المجلد01,العدد01, الجزائر 2017, ص 364-365.

ثانيا: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

للحوكمة أهمية وأهداف كثيرة نذكر منها:

1- أهمية حوكمة الشركات[1]

- التأكيد على حماية مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها.
- حماية أصول المؤسسة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتعزيز أثرهم في مراقبة الأداء.
- تحسين إدارة الشركة وقيمة أسهمها والقيمة الإقتصادية لها.
- تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في كل تعاملات وعمليات المؤسسة.
- تحسين الممارسة المحاسبية والمالية والإدارية في المؤسسة.
- تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- رفع مستوى أداء الشركات في دفع عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي لدول تلك المؤسسات.

2- أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات لتحقيق الأهداف التالية[2]:

- إدخال إعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع وإتخاذ القرار.
- منع الوساطة والمحسوبية والحد من إستغلال السلطة في غير مصلحة الشركة.
- ضمان الشفافية والعدالة والمساواة وتحسين مستوى التنمية الإقتصادية والإجتماعية.
- تنمية الإدخار و تشجيع الإستثمار الأجنبي والمحلي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل الجديدة.
- تجنب الغش والتدليس عن طريق لجنة المراجعة المكونة من الأعضاء الغير تنفيذيين لمجلس الإدارة,

[1] سليمان محمد مصطفى, حوكمة الشركات واثرها في علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبي, المؤتمر العلمي السنوي الخامس, كلية التجارة, جامعة الاسكندرية مصر, 2005, ص 14.

[2] فيصل محمود شواورة, قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, العدد 25, العدد 02, الاردن 2009, ص 127-128.

ثالثا: عوامل وأسباب ظهور الحوكمة، مزاياها وركائزها

1- عوامل وأسباب ظهور الحوكمة

إن من عوامل وأسباب ظهور الحوكمة مرور الإقتصاد العالمي بعدة أزمات مالية ومصرفية خلفت آثار سلبية على مستويات محلية ودولية, كالأزمة المالية لجنوب شرق آسيا سنة (1997) والتي إمتدت آثارها إلى الأسواق المالية والمصرفية العالمية, وكذلك الأزمة المالية العالمية لسنة (2008), وإنهيار بعض الشركات العالمية الكبرى كما تعتبر العناصر الآتية من دوافع ظهور حوكمة الشركات كمصطلح وكنظام للإدارة وهي:[1]

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة.
- زيادة وعي مسؤلي الإدارة واصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة.
- إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها.
- المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الإستقرار المالي.

2- مزايا حوكمة الشركات

تمثل مزايا حوكمة الشركات العديد من المنافع التي يمكن للشركات والدول سواء كانت متقدمة أو ناشئة من أن تجني ثماره, و نذكر منها[2]:

- رفع مستوى الأداء للشركات, وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
- جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الإستثمار في المشروعات الوطنية.

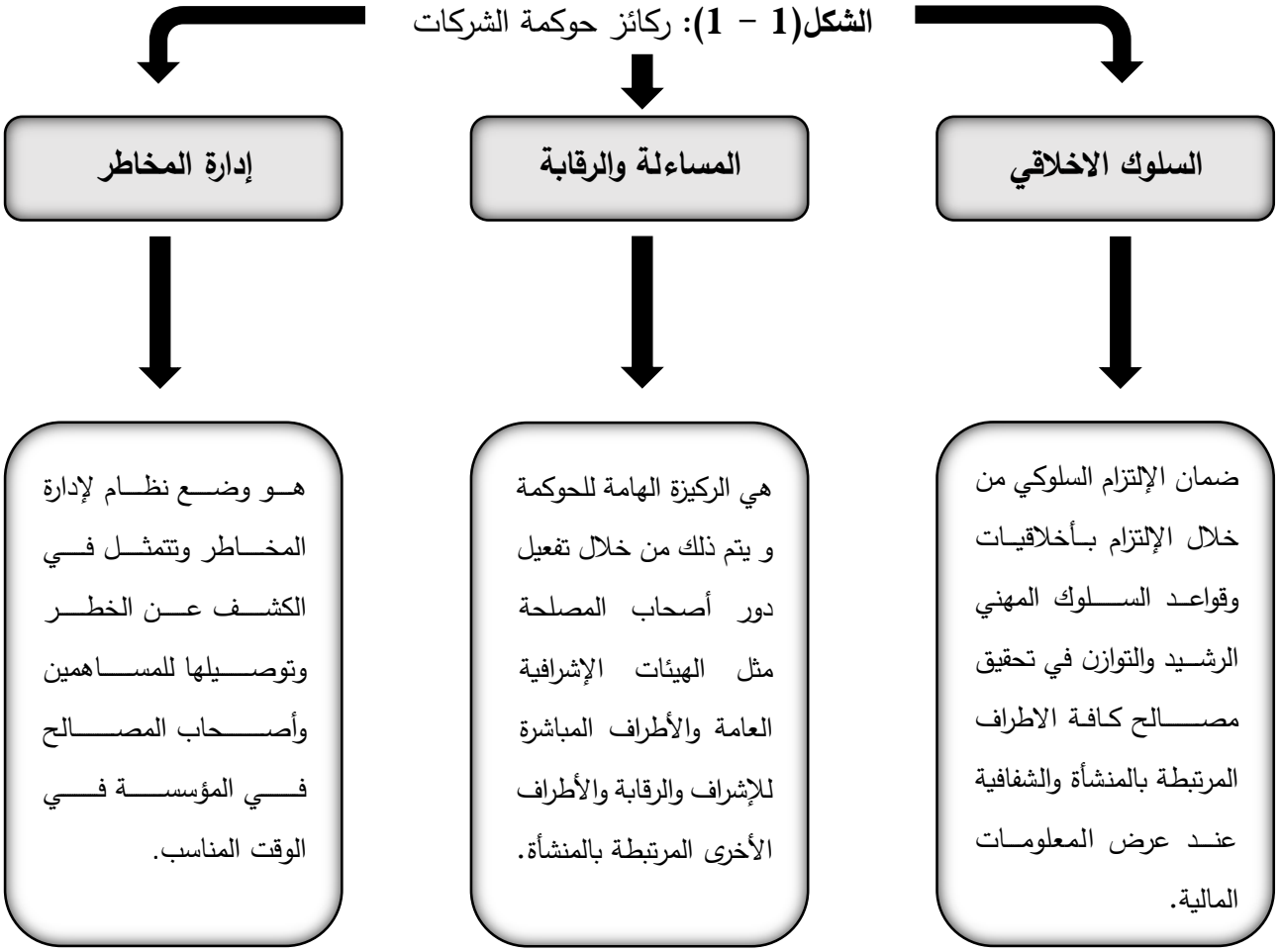
[1] ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد ممارسات المحاسبة الابداعية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي الجزائر 2017 ص 12.
[2] نفس المرجع ص 14.

- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.
- الشفافية والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة المستثمرين وإعتمادهم عليها في إتخاذ القرار.
- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن إستخدام أموال الشركة في ضل قواعد حوكمة الشركات.
- حماية المساهمين بصفة عامة سواء كانو أقلية او أغلبية وتعظيم عائداتهم.

3-ركائز حوكمة الشركات

للحوكمة عدة ركائز من شأنها تعزيز هذا النظام في الشركات, ويظهر الشكل الموالي أهم هذه الركائز:

الشكل(1 - 1): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على: ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد ممارسات المحاسبة الابداعية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي الجزائر 2017 ص 16.

المطلب الثاني: آليات ومبادئ الحوكمة

أولا: آليات حوكمة الشركات

ويمكن تصنيفها إلى آليات داخلية وأخرى خارجية

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تتمثل في إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، وكذالك تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسات، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى مايلي.[1]

1-1 مجلس الإدارة: يعد مجلس الإدارة أحسن أدات لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يجنب رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، ويلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذ ومن بين أبرزها ما يلي:

- **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات وذلك من خلال إعدادها التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات, وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة إستقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- **لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهرات والخبرات المحددة من المؤسسة وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشحين المؤهلين, والتقويم بإستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب شغلها.

1-2 التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورها في عملية الحوكمة بحيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة, وتحسين سلوك الموظفين والعاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

[1] ابتسام شريط, مرجع سبق ذكره, ص 18 -17.

2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

توجد الكثير من الأمثلة عن آليات حوكمة الشركات الخارجية نذكر منها:[1]

2-1 منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات, وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بشكل صحيح, فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة, وبالتالي تتعرض للإفلاس, فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الادارة وخاصة إذا كان هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2-2 الإندماجات والإكتسابات: مما لا شك فيه أن الإندماجات والإكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم, لأن الإكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة, وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال, حيث غالبا ما يتم الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الإكتساب أو الإندماج.

2-3 التدقيق الخارجي: يؤدي المدقق الخارجي دورا هاما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات, ومع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة, وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في إختيار المدقق الخارجي والإستمرار في تكليفه, حيث أن لجنة التدقيق المستقلة والنشطة سوف تتطلب تدقيق ذا نوعية عالية, وبالتالي إختيار المدققين الأكفاء والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيه الشركة. [2]

2-4 التشريع والقوانين: غالبا ما تشكل وتؤثر القوانين على التفاعلات التي تجري بين مختلف الأطراف الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ومن بين أهم هذه القوانين ، قانون ***sarbens-oxley***، الذي فرض متطلبات جديدة على شركات المساهمة ،كزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق

[1] حساني رقية واخرون, اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري, مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري, جامعة محمد خيضر, بسكرة الجزائر, المنعقد في 6-7 ماي 2012, ص ص 20 -21.

[2] فيصل محمود شواورة, مرجع سبق ذكره, ص 135.

على عملية إعداد التقارير المالية، و إجبار المدير التنفيذي ومدير الشئون المالية المصادقة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطط إتصال فعال بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسئولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين بالشركة[1]

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات

تهدف قواعد ومبادئ وأسس منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD إلى مساعدة الحكومات الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة في جهودها لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات، وتغطي المبادئ المقدمة من طرف المنظمة ستة مبادئ وهي: [2]

1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يعتبر هذا المبدأ هو الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى، ويتناول تشجيع وضع إطار لحوكمة الشركات وأثره على كفاءة وشفافية السوق.

2- حقوق المساهمين

من الطبيعي أن يكون للمستثمرين والمساهمين رغبة في معرفة نتائج الشركة التي قامو بالإستثمار فيها ولذالك يعتبر إنعقاد الجمعية العامة التي ينص عليها القانون فرصة للمستثمرين للتعبير عن آرائهم في الطريقة التي تدار بها الشركة بما يمكنهم من ممارسة جزء من الرقابة الذاتية على إدارة الشركة.

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة إنتهاك حقوقهم.

[1] محمد عبد المطلع يس صالح, اثر الافصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الاوراق المالية, دراسة حالة سوق الخرطوم للاوراق المالية, رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة, الخرطوم السودان 2012, ص 202.
[2] ابتسام شريط ، مرجع سبق ذكره, ص19.

4- دور أصحاب المصالح

ينبغي على إطر حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، وتنشأ نتيجة لإتفاقيات المتبادلة وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في غلق الثروة وفرص العمل وإستدامة الشركات السليمة.

5- الإفصاح والشفافية

تحقيق الإفصاح السريع في الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الوضعية المالية الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة...إلخ.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يؤكد الإطار العام لحوكمة الشركات على:

- مسؤولية مجلس الإدارة في تقييم وتشغيل نظم رقابة فعالة.
- إتخاذ مجلس الإدارة القرارات السليمة التي تحقق مصلحة كافة الأطراف ذات العالقة.
- إلتزام كافة الأعضاء بتمثيل كافة المساهمين والعمل على تحقيق مصلحة الشركة عموما.
- يجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفذيين في الشركة.
- يجب على مجلس الإدارة مراجعة نظم وإجراءات الشركة بشكل مستمر.
- يتولى مجلس الإدارة تعيين المدير والعضو المنتدب ويفضل ألا يجمع ذات الشخص الصفتين.

المطلب الثالث: محددات الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها.

أولا: محددات حوكمة الشركات: رغم الجهود المبذولة من قبل العديد من المنظمات الدولية والتقدم الملحوظ في إحتواء حوكمة الشركات، يبقى توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئها أمرا أساسيا فيما يلي إستعراض لأهم هذه المحددات:[1]

1- المحددات الداخلية

وتشمل القواعد و الأساليب التي تطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات داخل الشركة، وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة (كمجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين، أصحاب المصالح)، وذلك بالشكل الذي لايؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف.

2- المحددات الخارجية

وتمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد يختلف من دولة إلى أخرى, أي المناخ العام للإستثمار في الدولة الذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي (قوانين سوق المال, الشركات, تنظيم المنافسات, منع الممارسات الإحتكارية,...), وكفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال), فضلا عن كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة), وبعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق للعاملين في السوق كالمدققين, المحاسبين, المحامين, الشركات العامة في سوق الأوراق المالية), وتعود أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة.

[1] سبيعة ناهد, دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية, اطروحة دكتوراه, كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2021/2020, ص 39-40.

فالمحددات الداخلية والخارجية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والإقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد ويعتمد إيطار الحوكمة أيضا على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية بالإضافة إلى عوامل أخرى كأخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والإجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات: هناك أربع أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد و مبادئ حوكمة الشركات، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ والقواعد، وتتمثل هذه الأطراف في:[1]

1- **المساهمين:** هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم, وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم, وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل, ولهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- **مجلس الإدارة:** هو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى كاصحاب المصالح, ويقوم مجلس الإدارة بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة, بالإضافة إلى الرقابة على آدائهم, كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- **الإدارة:** هي المسؤلة عن الإدارة الفعلية للشركة, وتقديم التقارير الخاصة بالآداء الى مجلس الإدارة, وتعتبر هي المسؤلة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها, بالإضافة إلى مسؤليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

4- **أصحاب المصالح:** هم مجموعة الأطراف لهم مصالح داخل الشركة(الدائنين, الموردين, العمال, الموظفين), وهؤلاء يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة أحيانا, مثال: الدائنون يهتمون بمقدرة الشركة على السداد, في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الإستمرار.

[1] سبيعة نهاد, مرجع سبق ذكره, ص 39.

نلاحظ من خلال ما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات ما بين الأطراف ذات المصلحة في نظام الحوكمة, حيث أن هذه الأطراف تؤثر وتتاثر بالتطبيق السليم لقواعد الحوكمة ومبادئها.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الابداعية

إن تنوع فروع المحاسبة وإتباعها مناهج وأساليب علمية متطورة يدل على مدى الأهمية التي وصلت إليها, إذ لم تعد المحاسبة تقتصر على مجرد عمليات التسجيل بالدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة وإنما تعدت إلى محاسبة منتجة للمعلومات والبيانات التي من شأنها ان تخدم عدة أطراف, هذا مايدل على أن هناك إبداعا متواصلا في تطور المجال المحاسبي, حيث يركز الإبداع في هذا المجال على كيفية تحويل البيانات المالية إلى مخرجات يمكن الإستفادة منها وذلك بتطبيق معالجات تتصف بالإبداع الفكري بإستخدام المهارات التقنية, وهذا ما يتيح للمتمكن من هذه المهارات التقنية والإبداع الفكري التلاعب بمخرجات المحاسبة كالمركز المالي والقوائم المالية بغرض خدمة مصلحة بعينها, وهذا مايصطلح عليه بالمحاسبة الإبداعية أو الإبداع المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية : نظرا لإختلاف آراء وتوجهات الباحثين والمختصين في المحاسبة, ظهرت العديد من التعريفات لمصطلح المحاسبة الإبداعية وقد بنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها, ومن تلك التعريفات, الآتي:

1- التعريف الأول: عرف Griffiths (1986) المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها, من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخلفات والجرائم, وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة او شويت

بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهي وبصورة شرعية.[1]

2- **التعريف الثاني:** المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إجابية للمؤسسة.[2]

3- **التعريف الثالث:** المحاسبة الإبداعية عملية تلاعب بالبيانات المالية بإستخدام الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة إتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف الدخل.[3]

4- **التعريف الرابع:** عرفها الدكتور البطنيجي بأنها عبارة عن مصطلح يصف الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل والتضليل المحاسبي للقوائم المالية ,من خلال إستغلال المرونة الموجودة في السياسات والقوانين المحاسبية, وتلجأ الشركات إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لغرض إظهار الوضع المالي للشركة بشكل مستقر أمام كافة الأطراف التي تتعامل معها بما في ذلك المنافسين.[4]

من خلال إستعراض جملة التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة إجراءات يستخدمها المحاسب المبدع والمتمكن للتلاعب بالبيانات والمعلومات المالية لإنتاج أرقام غير حقيقية تضلل مستخدميها لتحقيق مصالح إدارة الوحدة الإقتصادية (الشركة) أو بعض الجهات المستفيدة .

- **الفرق بين المحاسبة الإبداعية والإحتيال**

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تخرج عن المقبول محاسبيا , بمعنى أن هذه الممارسات قانونية والذي يعتبر إبداعا في حد ذاته وكما تعتبر المحاسبة الإبداعية في الواقع خداع صحيح تماما, أي هو قانوني.

[1] عبد الحميد مانع الصياح "اشكالية المحاسبة الابداعية و اثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها",مجلة الادارة و الاقتصاد , العدد 115 , العراق,2018 , ص 205-215.

[2] ميساء محمد سعد ابة تمام, مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين المالين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على التدفق النقدي, مذكرة ماجستير, قسم المحاسبة والتمويل, جامعة الشرق الاوسط الاردن,2012/2013, ص 20.

[3] بالرقي التجاني, المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل, مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, العدد 12, جامعة سطيف الجزائر,2012, ص 33.

[4] فضل علي عبد الفتاح عبد المغني , اروى احمد قائد فرحان المجيدي ,دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات اليمنية ,مجلة العلوم التربوية و الدراسات الانسانية ,العدد 24 ,اليمن 2022 , ص 233 -267.

أما الغش أو الإحتيال المحاسبي فهو تطبيق لإجراءات تتجاوز المعايير أو التي لا تطبق من حيث الروح, وتعتبر غير قانونية , لأن وراء تطبيقها توجد نية التعمد في خداع الأخرين .[1]

ثانيا: خصائص المحاسبة الإبداعية: تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص يمكن إستخلاص بعضها من تعاريفها المتعددة : [2]

1- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والتزيف في مهنة المحاسبة.

2- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.

3- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها, وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

4- ممارسات المحاسبة الإبداعية تخدم فئة معينة تستفيد من الإجراءات الوهمية على حساب باقي الفئات وغالبا ماتكون الفئة المستفيدة هي إدارة الشركة.

5- إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه .

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية, مجالاتها ومنظورها الأخلاقي

أولا: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: إن أول ظهور لمصطلح المحاسبة الإبداعية كان في ثمانينيات القرن الماضي وبالتحديد في فترة الركود, حيث واجهت العديد من الشركات صعوبة في تحقيق الأرباح المرجوة منها وهذا مادفعها لإبتداع هذه الارباح, ويعتبر أيضا تضارب مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة المباشرة بالشركة

[1] زروقي هشام , وظيفة التدقيق الداخلي كالية رقابية للحد من احتيالية المحاسبة الابداعية, حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية , المجلد 08 و العدد 01 , الجزائر 2021 ,ص 01 - 18.

[2] ربيع سلامة جمعة كريمة, صلاح المختار مبارك عمر , دور المراجع الخارجي في الكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية المؤثرة في دقة المعلومة المحاسبية بقائمة الدخل ,مجلة الاصالة, العدد 03 , ليبيا 2022 ,ص 427 -449 .

المصدر الرئيسي لظهور وإنتشار الإبداع المحاسبي .[1]

كما توجد عوامل كثيرة لظهور المحاسبة الإبداعية نذكر منها :[2]

1- حرية إختيار المبادئ المحاسبية: يتاح للمؤسسة في بعض الأحيان الإختيار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية, حيث تتيح العديد من المعايير المحاسبية حرية الإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة وذلك بما يخدم أهداف ورغبت المؤسسة.

2- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعدا بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات وذلك للوصول لأهداف محددة مسبقا.

3- توقيت تنفيذ العملية: لتحقيق بعض الأهداف والمكاسب, يمكن للإدارة التلاعب بتوقيت تنفيذ العمليات إما بتعجيلها أو تأخيرها وذلك بما تراه مناسبا.

4- سياسة التحفظ المحاسبية: التي تقتضي بتوخي الحذر عند الإفصاح عن عناصر المركز المالي, والإعتراف بالخسائر المحتملة وتسجيل الأصول بأقل قيمة معقولة.

ثانيا: مجالات الإبداع المحاسبي: للإبداع عدة مجالات, فقد يكون إبداعا إداريا, جذريا مخططا, جوهريا, تنظيميا فرديا, جماعيا, داخليا أو خارجيا, غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها فيمايلي:[3]

1- نظام المعلومات المحاسبي.

2- المفاهيم, التعاريف, الفروض, الأسس و القواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.

---

[1] علي عبد الحسين هاني, نوال حرب راضي, المحاسبة الابداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية, مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد 15 , العدد 53 , العراق 2020 , ص 182 - 197 .

[2] مناهل محمد عباس الطيب , المراجعة المشتركة و دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, رسالة ماجستير ,جامعة افريقيا العالمية, كلية العلوم الادارية ,السودان 2022/ 2023 . ص 71 - 72 .

[3] اسامة عمر جعارة, اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية و فقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية, مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية, العدد 11, الاردن 2014, ص 18 - 42 .

3- القياس المحاسبي (التقيم).

4- أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.

5- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.

6- أساليب إعداد وعرض التقارير.

7- أساليب التحليل المالي.

8- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ثالثا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية: لطال ما كان الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية محل جدال فهو يعتمد على مبررات ممارسيها, وما إذا كان المقصود منها تحسينا فعليا للمخرجات المحاسبية أم مجرد تغليط لأطراف أخرى ذات علاقة, على غرار مختلف المهن, فأن لمهنة المحاسبة جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أساسية, وهي :[1]

1- الصدق: ويعني المطابقة للحقيقة.

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

3- عدم التحيز: ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين, دون تغليب فئة على حساب فئة أخرى.

ولقبول المحاسبة الإبداعية قبولا أخلاقيا يجب تحقيق مجموعة من الخصائص, وهي:[2]

[1] ابتسام شريط, مرجع سبق ذكره, ص 37 .

[2] اسيا لعروسي, تاثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية", اطروحة دكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير , جامعة محمد بوضياف , المسيلة الجزائر, 2020/2019 , ص 63.

1- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.

2- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية من أطراف خارجية أخرى.

3- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- أن تستمر المؤسسة في إستخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.

وعليه فإن المحاسبة الإبداعية تعتبر سلوكا لاأخلاقيا وذلك لما تقتضيه مهنة المحاسبة من صدق وحيادية, وكذلك الثقة الموضوعة في المحاسب من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبة كالقوائم المالية, إذ يجب على المحاسب أن يتجنب التصرف غير الأخلاقي الذي يؤدي إلى ممارسات غير مقبولة تخدم طرفا معين على حساب أطراف أخرى.

المطلب الثالث: جوانب عن المحاسبة الإبداعية:

للمحاسبة عدة جوانب نخص بالذكر منها :

أولا: أشكال المحاسبة الإبداعية : للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال مختلفة, وهي:

1- ممارسات المحاسبة الإبداعية: هي إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية المعيارية أو المألوفة, وتتميز بإستعمال أساليب حديثة ومبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في القيم الحقيقية.

2- تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتم من خلال نقل الدخل بين الفتراة المتفاوتة المستوى, يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والإحتفاظ بها في شكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيء.[1]

3- المحاسبة النفعية: هي إختيار وتطبيق لمبادئ محاسبية معينة قصد تحقيق نتائج مرغوبة وسواء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- إدارة الأرباح: هي التلاعب في الدخل للوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة, أو متنبأ به من قبل محلل مالي, أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

5- التلاعب بالتقارير المالية: التقرير عن الوضع المالي للمؤسسة بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن القيم لتضليل مستعملي هذه التقارير المالية.[2]

ثانيا: دوافع المحاسبة الإبدعية: تتعدد دوافع الإدارة أو المحاسبين في إستخدام الإبداع المحاسبي, فقد يكون بغرض المحافظة على مكسب أو تجنب خسارة, لإظهار كفاءة أو إخفاء فشل, ويمكن تلخيص أهم هذه الدوافع فيما يلي:

1- التهرب الضريبي: تسعى بعض الشركات إلى سداد ضرائب أقل من خلال تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وذلك بإختيار الأساليب والسياسات المحاسبية التي تمكنها من ذلك. [3]

[1] الاء عبد المنعم محمد الجعبري, دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين, رسالة ماجستير, كلية الدراسات العليا, الخليل فلسطين 2018 , ص 40 -41.

[2] ابتسام شريط, مرجع سبق ذكره,ص 39.

[3] نجو مجدى ابو الفتوح, اطار مقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الابداعية"دراسة ميدانية", مجلة البحوث المالية و التجارية, المجلد 20, العدد 01, مصر 2019, ص ص 01 25.

2- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية والإستثمارية, أو لسداد إلتزاماتها, تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا, وليس حقيقيا. [1]

3- **التأثير الإجابي على سمعة الشركة في السوق:** حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بآداء الشركات, التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي. [2]

4- **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:** حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تعظيم القيم المالية لمشآت الأعمال ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية. [3]

5- **تحسين الأداء المالي لتحقيق مكاسب شخصية:** حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح. [4]

6- **إظهار الوضع المالي للشركة بأفضل شكل:** يتم ذلك بتعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية. [5]

7- **لغاية التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية

[1] محمد حمود احمد صالح السياغي, دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية و تقليل المخاطر, اطروحة دكتوراه, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا 2018,ص 118.
[2] مناهل محمد عباس الطيب, مرجع سبق ذكره, ص73.
[3] نفس المرجع, ص 73.
[4] نجوى مجدى ابو الفتوح, مرجع سبق ذكره, ص9,
[5] محمد حمود احمد صالح السياغي,مرجع سبق ذكره, ص118.

بالإستناد إلى قراءة القوائم المالية الصادرة عن تلك النشآت ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات ألى تحسين قوائمها المالية بإستخدام المحاسبة الإبداعية.[1]

8- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات الكبيرة نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الإقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة.[2]

ويضيف بعض الباحثين من دوافع الإبداع المحاسبي:[3]

1- وجود بيئة ملائمة للغش والإحتيال.

2- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة.

3- وجود ضغوطات تفرض الإحتيال كحل مثل التدخل الحكومي في شؤون الشركات.

4- الخلل في هيكلية الرقابة الداخلية, نتيجة إرتباطها بالإدارة.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية: إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب أهداف الإدارة ووفقا للظروف المحيطة بها, غير أن القوائم المالية تبقى مصرحا لإبداع وتلاعب المحاسبين, فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم:

[1] مومن فاطمة الزهراء, مرجع سبق ذكره, ص 364- 373,
[2] نجوى مجدي ابو الفتوح, مرجع سبق ذكره, ص 9.
[3] محمد حمود احمد صالح السياغي, مرجع سبق ذكره,ص 117- 118.

الجدول(1 – 1): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
تسجيل الايرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لاتزال موضع شك: حسب الاصول المتبعة فان تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة, وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.	**الاصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقيم بنود الاصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية, اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالاصول غير الملموسة, بما يخالف الاصول و القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية, مثل العتراف بالشهرة غير المشتراة.	التلاعب بتصنيف بنود الانشطة الداخلة و الخارجة في قائمة التدفقات النقدية باعتبار الانشطة التمويلية او الاستثمارية على انها تشغيلية او العكس حسب مصلحة الادارة.
		التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة او تقليل التدفقات النقدية الخارجة من خلال تاجيل دفع الضرائب المستحقة.
تسجيل ايراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل ايرادات وهمية او مزيفة.	**الاصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدا التكلفة التارخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية, كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للاصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بالتلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها وسدادها فعليا.
		التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للمورين بموجب كمبيالات او شيكات مؤجلة الدفع.
زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام ادارة شركة ما بزيادة ايراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها مرة واحدة.	**النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة, و التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية.	التلاعب بمصدر النقد الحقيقي, وتصنيفه صحيح حسب مصدره, تشغيلي ام تمويلي ام راسمالي.
نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة: ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال قد تؤدي الى تحقيق منافع قصيرة الاجل.	**الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية اضافة الى اجراء تخفيضات عير مبررة في مخصصات انخفاض	

الاخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم ادارة بعض الشركات في بعض الاحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية او الالتزامات بالشراء بالافصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات	**الذمم المدينة:** و يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة, بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها, و اجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة, من تصنيف ذمم طويلة الاجل على انها اصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشاةالاسعار.	**قائمة التغيرات في حقوق الملكية**
	الاستثمارات طويلة الاجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل, من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية	ان جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع او تخفيضه, كذلك راس المال المكتسب وراس المال المحتسب, والتي تمارس على اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية.
نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الارباح الجارية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة اليها اكثر الحاحية	**الموجودات الطارئة:** حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التاكد من تحققها, مثل اثبات الارادات المتوقع تحصيلها مندعوى قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم فيها.	
نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الارباح الجارية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة اليها اكثر الحاحية	**المطلوبات المتداولة:** مثل عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة, بهدف تحسين نسب السيولة.	
نقل المصاريف المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	**المطلوبات طويلة الاجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية, بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل, لتحسين نسب السيولة.	

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على: عادل نقموش, اساليب المحاسبة الابداعية و الخد منها في الجزائر, مجلة العلوم الاقتصادية والتسير والعلوم التجارية,المجلد 12, العدد 02, الجزائر 2019, ص 714- 715.

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

تقوم حوكمة الشركات بدور هام في معالجة مشكلات التي تعاني منها الشركات خاصة مشكلة الغش والتحايل في القوائم المالية, إذ تعتمد في ذلك على توليفة تتكون من ركائز وآليات متعددة تنقسم إلى آليات داخلية وأخرى خارجية .

المطلب الأول: دور الإفصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية

لقد تعددت الأراء والدراسات التي بحثت عن كيفية تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيلها تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية, وفي إطار ذلك يمكننا تقديم النقاط التالية:[1]

1- ضرورة الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة, والتبرير في حالة تغييرها شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

2- ضرورة الإفصاح عن المعلومات التنبؤية التي تساعد التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي والإداري للمنظمة فهذا الإفصاح يفيد في الحد من الإشاعات التي تصدر من قبل بعض المنظمات, لكن لابد من إستخدام الأساليب العلمية والإحصائية في تخطيط الربح, بعيدا عن التقديرات الشخصية للمحاسبين, لعدم وقوع الإدارة في مشكلة الوفاء بهذا المؤشر.

3- ضرورة الإفصاح عن إتباع الشركة لمعايير المحاسبة الدولية.

4- ضرورة أن يتضمن الإفصاح كلا من النتائج المالية والتشغيلية.

5- ضرورة أن يتضمن الإفصاح أهداف وسياسات المنظمة.

6- ضرورة أن يتضمن الإفصاح أساليب وسياسات توزيع الأرباح.

[1] امينة فداوي, دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, اطروحة دكتوراه, تخصص مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة, قسم العلوم المالية, جامعة باجي مختار, عنابة الجزائر, 2014/2013, ص 238- 239.

7- ضرورة أن يتضمن الإفصاح ملكية الأغلبية وحقوق التصويت.

8- ضرورة أن يحتوي الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم.

9- ضرورة أن يتضمن الإفصاح عن قيمة ومخاطرة الأصول, وعوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب.

10- ضرورة أن يتضمن الإفصاح المسائل المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.

11- ضرورة أن يتضمن الإفصاح على هيكل وسياسات وأساليب الحوكمة في الشركة.

لابد من تنظيم عملية الإفصاح المحاسبي وفق ماحددته المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي, وذلك لمنع الإدارة من اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب في عرض البيانات المالية للتأثير على مؤشر الربح ونسب توزيعه.

المطلب الثاني: دور إدارة المخاطر في الحد من المحاسبة الإبداعية

تكمن إدارة خطر المحاسبة الإبداعية في إمكانية الشركة من تحديد دوافع الإدارة في ممارستها والوسائل التي تلجأ إليها في ذلك, وبالتالي فإن إدارة المخاطر هي وضع إستراتجية واضحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال: [1]

1- أن يحقق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية تعديلا في رقم الدخل دون أن يزج بالشركة في أعمال غير مرغوبة.

2- أن لا يكون هناك مخاطر على سير عمل الشركة وقيمتها, ولا يوجد لدى الشركة حلا أمامها إلا العمل على التخلص من التذبذب في مؤشر الدخل.

3- أن يبتعد الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية عن القرارات التشغيلية التي تعمل على رفع مخاطر التشغيل, والمتمثلة بالأخطاء التي تتحملها الشركة نتيجة فشل في أداء الإدارة لمهامها بهدف تعديل أرقام

[1] امينة فداوي, مرجع سبق ذكره, ص 222- 223.

الدخل فقط, وإنما لابد أن تعتمد إدارة المخاطر على مصلحة الشركة على المدى الطويل بطريقة صحيحة وسليمة.

4- أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن إرتفاع مخاطر السمعة الناتج عن وجود إنطباع سلبي عن الشركة نتيجة إنخفاض جودة البيانات المالية والذي قد يؤدي إلى حدوث خسائر في مصادر التمويل, أو قد يؤدي إلى تحول العملاء إلى الشركات المنافسة.

5- أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الابداعية يبتعد عن إرتفاع المخاطر القانونية الناتجة عن عدم إتباع الإدارة للقوانين والتشريعات والمعايير المعتمدة من قبل الجهات الرقابية الصادرة بشأن أسس الإعداد والإفصاح في البيانات المالية.

6- أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتوافق مع قواعد أخلاقيات العمل, ويبتعد عن الكذب والغش ويحقق العدالة لجميع الأطراف ذات المصلحة.

7- أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن التحريف والتزوير بالشكل الذي يخدم في النهاية مصلحة الإدارة.

8- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى

9- أن يتفق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها, المعايير والقوانين المحاسبية.

10- أن تستمر الشركة في إستخدام السياسات المحاسبية خلال مجموعة من الفترات المتباعدة.

11- أن يتم التأكد من إفصاح الشركة عن أسباب تغيير السياسات المحاسبية المتبعة, وأثر هذا التغيير وذلك للتأكد من عدالة الإفصاح والأخذ بعين الإعتبار مصالح الأطراف المتعارضة.

المطلب الثالث: دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من اهم اليات الرقابة المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ما يلي:

أولا: دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المحاسبة الإبداعية

يتلخص دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المحاسبة الابداعية من خلال الانشطة الرقابية التالية:[1]

1- التاكد من ان العمليات قد تم تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولياة المحاسبية عن الاصول.

2- التاكد من ان حيازة الاصول او التصرف فيها يتم وفقا لترخيص او اعتماد من قبل الادارة.

3- التاكد من ان الاصوا الموجودة بالدفاتر هي الاصول الموجودة فعلا بالمنشاة و اتخاذ الاجراءات اللازمة عند حدوث اختلافات بينهما.

4- تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف المتعارضة, ولا يسمح لاي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها وحتى لايكون هناك فرصة لتغطية اي تلاعب يمكن ان يكون قد ارتكبه في مرحلة سابقة من العملية, وبحيث يحقق كل موظف رقابة على الاخر.

5- اتباع طريقة القيد المزدوج لاثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية لما لها من مزايا خاصة بالضبط المحاسبي.

6- استخدام الحسابات التفصيلية لتحقيق الضبط الحسابي للمجموعات المتشابهة من الحسابات الفرعية, ومن امثلتها حساب اجمالي المدينين الذي يراقب مجموعة حسابات المدينين والتي يضمها دفتر استاذ مساعد الدائنين.

7- اعداد موازين مراجعة شهرية للتاكد من التوازن الحسابي.

[1] امينة فداوي, مرجع سبق ذكره, ص 245 - 246.

8- مطابقة كشوف حسابات البنوك مع حسابات البنوك بالدفاتر واعداد مذكرات التسوية اللازمة ومتابعة المعلومات الظاهرة بها.

9- اتباع نظام الجرد المستمر للمخزون ومطابقة الارصدة الدفترية مع نتيجة الجرد وتحديد الفروق واسبابها

10- اتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين حيث تحصل المنشاة من الغير على شهادات تثبت صحة ارصدتهم التي تظهرها الدفاتر.

11- اعتماد قيود التسوية وتصحيح الاخطاء بواسطة موظف مسؤل حتى لا يكون هناك فرصة امام الموظف الذي اعد هذه القيود لتغطية اي تلاعب يكون قد ارتكبه.

12- وجود نظام مستندي سليم.

13- اجراء الجرد المادي للاصول بواسطة اشخاص محايدين.

ثانيا: دور مجلس الإدارة في الحد من المحايبة الإبداعية

عند تكوين مجلس الادارة يجب الالتزام بعدة عناصر تتمثل فيما يلي:[1]

1- ان يحدد النظام الاساسي للشركة عدد اعضاء مجلس الادارة, على ان لا يقل عن ثلاث, ولا يزيد عن احدعشر.

2- ان تعين الجمعية العامة مجلس الادارة للمدة المنصوص عليها في النظام الاساسي للشركة, بشرط ان لا يتجاوز ثلاث سنوات, ويجوز اعادة تعيين مجلس الادارة ما لم ينص النظام الاساسي للشركة على غير ذلك.

[1] ابتسام شريط, مرجع سبق ذكره, ص 49 - 50.

3- ان تكون غالبية اعضاء مجلس الادارة من الاعضاء غير التنفيذيين, ويحظر الجمع بين منصب رئيس مجلس الادارة واي منصب تنفيذي في الشركة, مثل منصب العضو المنتدب او الرئيس التنفيذي او المدير العام.

4- ان لا يقل عدد اعضاء مجلس الادارة المستقلين عن عضوين, او ثلث اعضاء المجلس ايهما اكثر

5- ان يبين النظام الاساسي للشركة كيفية انتهاء عضوية المجلس, وانه يجوز للجمعية العامة في اي وقت عزل جميع اعضاء مجلس الادارة او بعضهم, وعند انتهاء عضوية احداعضاء مجلس الادارة باي طرق انتهاء العضوية, يجب على الشركة ان تخطر هيئة سوق المال وسوق الاوراق المالية المسجلة اسهمها به فورا مع بيان الاسباب التي دعت لذلك.

6- ان لا يشغل العضو عضوية مجلس الادارة اكثر من خمس شركات مساهمة في ان واحد.

7- لا يجوز للشخص ذي الصفة الاعتبارية (الذي يحق له بحسب القانون الاساسي للشركة تعيين ممثلين له في مجلس الادارة) التصويت على اختيا الاخرين في مجلس الادارة.

ثالثا: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك عدة مهام منوطة بلجان المراجعة من خلالها يمكن الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, وتتمثل هذه المهام فيما يلي:[1]

1- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها

تتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي التالية:

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الادارة و التاسيس لاجراءات محاسبية فعالة.

[1] رشا حماده, دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 26, العدد 01, سوريا 2010, ص 104.

- التاكد من انه تم الافصاح عن السياسات و المبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في اعداد التقارير المالية.
- التاكد من انه تم الافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف اثرها في التقارير المالية.
- تقييم سياسات الفصاح المطبقة في ضوء اهداف التقارير المالية و غاياتها.
- التاكد من ملائمة الافصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.
- تسوية قضايا الافصاح المهمة بناء على راي مراجع الحسابات الخارجي.
- مناقشة التقارير المالية السنوية مع الاطراف المعنية داخل الشركة.
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود اليها.

باعتبار القوائم و التقارير المالية هي المنتج النهائي للنظام الحاسبي, فان هذه النشاطات و غيرها التي تقوم بها لجان المراجعة تعمل على صحة و مصداقية و موضوعية وشفافية هذه التقارير, ما يؤدي الى زيادة المستثمرين و الاطراف ذات العلاقة بالشركة.

2- دعم وظيفة المراجعة الخارجية:

للجنة المراجعة دور هام في تحسين جودة المراجعة الخارجية, و ذلك من خلال دورها في:[1]

- مناقشة الامور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي و اعادة تعيينه او عزله.
- التاكد من استيفاء المراجع الخارجي لجميع شروط اهليته,و عدم وجود ما يؤثر على استقلاليته, ومدى تاثير اية اعمال اخرى يقوم بها لحساب الشركات في هذه الاستقلالية.
- بحث كل مايتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته, ومتابعة مدى استجابة ادارة الشركة لها, وتقديم التوصيات بشانها الى مجلس الادارة.

[1] محمد عبد الله المومني, تقييم مدى التزام الشركات الاردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق و اليات عملها لتعزيز حوطمة الشركات, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 26, العدد 01, سوريا 2010, ص 255.

- تدقيق مراسلات الشركة مع مراجع الحسابات الخارجي, وتقييم ما يرد فيها وابداء الملاحظات والتوصيات بشانها.
- تدقيق حطة المراجعة التي اعدها المراجع الخارجي.
- حل النزاعات التي تنشا بين الادارة و المراجع الخارجي, والعمل كحلقة وصل بينهم وبين الادارة التنفيذية ومجلس الادارة.
- تدقيق خدمات غير التدقيق التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها الى الشركة.
- مساعدة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات والاضاحات التي يحتاجها كلها.

تلعب لجنة المراجعة في الشركة دورا هاما في زيادة فاعلية المراجع الخارجي واستقلاليته في كافة الامور ذات العلاقة بعمله, مما يكون له اثر ايجابيا في زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية.

3- دعم وظيفة المراجعة الداخلية

يمكن وصف نشاطات لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية كما يلي:[1]

- فحص نشاطات المراجعة الداخلية و مراجعتها.
- فحص خطط المراجعة الداخلية و موازنتها ووظيفتها.
- فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- تقييم اداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- المشاركة في تعين موظفي قسم المراجعة الداخلية, وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.
- المشاركة في تحديد اتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.

[1] رشا حماده, مرجع سبق ذكره, ص 105.

- فحص الاجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا, الاستراتجية والاعمال.

للمراجعة الداخلية اهمية بالغة في منع التلاعب و اكتشاف الاخطاء داخل الشركة, وان وجود لجنة المراجعة تساهم في استقلالية و موضوعية المراجعين الداخليين.

4- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها

فيما يلي ابرز مهام لجنة المراجعة تجاه نظام الرقابة الداخلي:[1]

- دراسة انظمة الرقابة الداخلية للتحقق من فعاليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار, وتقديم الاقتراحات الملائمة لزيادة فعالية وجودة عملية الرقابة الداخلية.
- متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من انها توفر الضمنات الكافية لمنع حدوث الاخطاء و المخالفات, ووضع الضوابط لاكتشافها عند حدوثها.
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم المحاسبية و الاجراءات المالية والادارية واجراءات المراجعة الداخلية, واقتراح التعليمات الواجب ادخالها على هذه الجوانب, وذلك بجعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة, وكذلك زيادة فعالية عملية الرقابة الداخلية.
- تلقي وفحص والرد على رسالة المراجع للجنة بشان اوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية
- دعم حوكمة اصحاب المصلحة في الشركات المقيدة في البورصات, من خلال طمانتهم على فعالية وكفاءة اداء الادارة كوكيل عنهم بشان الرقابة الداخلية في اعداد التقارير المالية.

[1] عبد الوهاب نصر, شحاتة السيد شحاتة, قواعد اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الازمات المالية, الدار الجامعية, الاسكندرية مصر, 2007, ص 320.

تكمن اهمية وجود لجنة مراجعة في تعزيز استقلالية قسم المراجعة وتوفير الموارد اللازمة له, وكذلك في حل الخلافات وزيادة التفاعل بين المراجع الداخلي و الخارجي ومجلس الادارة.

5- دعم آليات حوكمة الشركات

تلعب لجان المراجعة دورا هاما في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال:[1]

- الرقابة على اعمال الشركة.
- الحد من اساءة استخدام مجلس الادارة لسلطته.
- تقييم جميع قرارات مجلس الادارة.
- مشاركة المساهمين في الرقابة على الادارة.
- الاشراف على اعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.
- ان تكون التقارير المالية على مستوى عال من الافصاح والشفافية والملائمة لمستخدميها.
- التاكد من عدم وجود اي تضارب في المصالح.

تعتبر لجان المراجعة احد اهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات, من خلال تدعيم دور الافصاح المحاسبي وغيره في طمانة الاطراف ذات المصلحة في الشركة بخلو القوائم المالية من اي تلاعبات او غش وتمكينهم من مراقبة ادارة الشركة.

6- ادارة المخاطر في الشركات

يدخل الاشراف على المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الشركة ضمن نشاطات لجنة المراجعة, وذلك من خلال:[2]

[1] رشا حماده, مرجع سبق ذكره, ص 107.
[2] سبيعة ناهد, مرجع سبق ذكره, ص 124.

- الاشراف على ادارة المخاطر.
- مساعدة الادارة في تصميم استراتجية ادارة المخاطر تبعا لانواع المخاطر المختلفة.
- تقدير مخاطر الاحتيال في مستويات الادارة.
- المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التاكد.
- فهم العلاقة بين ادارة المخاطر ككل والتقارير المالية.
- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

تعتبر لجنة المراجعة من اليات حوكمة الشركات المهمة, باعتبارها احدى اليات الرقابة التي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية داخل الشركة, وهذا كونها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الادارة و المراجع الداخلي و الخارجي, ومساعدتهم في اداء مهامهم بكفاءة وفعالية.

رابعا: دور المراجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية

ينحصر دور المراجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الابداعية في مجموعة من الاجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي, وهي:

1- الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من أثار المحاسبة الإبدعية على قائمة الدخل:

فيما يلي عرض لاهم الاجراءات التي يتوجب على المدقق اتباعها للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل: [1]

- **رقم المبيعات:** التحقق من فواتير البيع وخصوصا للسفقات المنفذة من الاطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

[1] محمد مطر, ليندا الحلبي, دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية, رسالة ماجيستير,قسم المحاسبة, جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا, عمان, الاردن 2009, ص 16.

- **تكلفة البضاعة المباعة:** التحقق من ان سفقات البيع حقيقية وليست صورية.
- **مصروفات التشغيل:** التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.
- **نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:** تقدير اثر اغلاق الخط الانتاجي على نتيجة الاعمال و اخذه بعين الاعتبار.
- **البنود الغستثنائية والبنود غير العادية:** استبعاد ارباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

2- الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

فيما يلي عرض لاهم الاجراءات التي يتوجب على المدقق اتباعها للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي:[1]

- **النقدية:** التحقق من صحة اسعار الصرف وتصحيح الخطا ان وجد واستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
- **الإستثمارات المتداولة:** التحقق من صحة الاسعار المستخدمة.
- **الذمم المدينة:** طلب كشف بالذمم المالية و التحقق من نسبة المخصص الى اجمالي الذمم المدينة.
- **المخزون السلعي:** التحقق من صحة اسعار المخزون قياسا بالاسعار الجارية.
- **الإستثمارات طويلة الأجل:** التحقق من التغير في طريقة المحاسبة على التثبيتات طويلة الاجل من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية مثلا عن طريق تقرير مدقق الحسابات و الاثار المترتبة في قائمة الدخل والمركز المالي.
- **الأصول الثابتة:** التحقق من نسبة الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك.
- **الأصول غير ملموسة:** التحقق من صحة الاسس المتبعة في التقيم و تعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة.

[1] محمد مطر, ليندا الحلبي, مرجع سبق ذكره, ص 17-18 .

- **المطلوبات المتداولة:** التحقق من اثبات الاقساط ضمن المطلوبات المتداولة واعادة احتساب نسب السيولة.
- **المطلوبات طويلة الأجل:** التحقق من الحصول على قرض طويل الاجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الاجل و عمل تعديلات في نسب الرفع المالي.
- **حقوق المساهمين:** تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الارباح.

خلاصة الفصل

من خلال العرض السابق للإطار النظري لكل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية وكذا إبراز أهم المفاهيم و الأهداف و المبادئ لكل منهما, إنتهينا إلى أنه يوجد تعاريف متعددة لمصطلح حوكمة الشركات بتعدد وجهات نظر الباحثين والدارسين إلا أنهم إتفقو في مضمونها على أن الهدف من حوكمة الشركات هو الزيادة من كفاءة المؤسسة ودعم قدراتها في مواجهة مختلف التهديدات والأزمات, ومن أهم هذه التهديدات الإبداع المحاسبي وتأثيره السلبي في الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية ونتائجها والذي يؤدي إلى الخروج بمعلومات تجانب حقيقة ماهي عليه, هذا مايعني أن الهدف من حوكمة الشركات هو وضع إستراتجيات محكمة تلعب دورا هاما في الحد من ممارسات الإبداع المحاسبي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد دراستنا للجانب النظري الذي تعلق بالمفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات الإبداع المحاسبي, سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي من الموضوع للتحقق من مدى تطبيق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة في الواقع المعاش, حيث تناول هذا الفصل مختلف جوانب الدراسة الإستطلاعية من وصفا للمنهج المتبع في الدراسة وكذا مجتمع الدراسة, وكذالك الآداة المستخدمة في الدراسة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها, والأدوات التي إستخدمت في جمع بيانات الدراسة.

وينتهي هذا الفصل بالمعالجات الإحصائية وتحليلية للبيانات المجمعة, وقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين, وهما:

- المبحث الأول: التعريف بأدوات الدراسة.
- المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة (الطرق والأدوات والنتائج).

المبحث الأول: التعريف بأدوات الدراسة

في هذا المبحث سيتم التطرق الى الكيفية المعتمدة والادوات المستعملة في دراسة الجانب التطبيقي للموضوع, حيث ينقسم هذا المبحث الى مطلبين, اولهما يعنى بتعريف الادات المستخدمة في جمع البيانات وهي الاوراق الستبيانية, اما المطلب الثاني فيعنى بتعريف الادات المستخدمة في دراسة وتحليل البيانات المجمعة من خلال الاستبيانات الموزعة.

المطلب الأول: الإستبيان (تعريفه, خصائصه, مجالاته).

أولا: تعريف الإستبيان: رغم الاختلاف بين الباحثين في تعدد مسميات الاستبيان الحاصل نتيجة الترجمة الا انهم يتفقون على تعريفه اصطلاحا.

1- **التعريف الأول:** بانه عبارة عن مجموعة من الاسئلة المصممة للتوصل من خلالها الى حقائق يهدف اليها البحث.[1]

2- **التعريف الثاني:** هو اداة لفظية بسيطة ومباشرة تهدف الى التعرف على ملامح خبرات المفحوصين واتجاهاتهم نحو موضوع معين ومن خلال توجيه اسئلة قريبة من التقنيين في الترتيب و السياغة وماشابه ذلك.[2]

3- **التعريف الثالث:** هو مجموعة من الاسئلة التي يتم الاجابة عليها من قبل المفحوص بدون مساعدة الباحث الشخصية او من يقوم مقامه.[3]

من خلال كل ما سابقة يمكن تعريف الاستبيان بانه اداة لجمع البيانات من افراد او جمعات كبيرة الحجم ذات كثافة عالية عن طريق عمل استمارة تضم مجموعة من الاسئلة او العبارات بغية الوصول الى معلومات كيفية او كمية.

[1] محمود السيد ابو النيل, الاحصاء النفسي والاجتماعي والتربوي, دار النهضة العربية, الطبعة 8, جامعة عين شمس, القاهرة مصر 1995, ص 36.
[2] عبد المعطي, عبد الاسط, محاولة نحو رؤية نقدية لكتاب المعارف المصرفية,1979, ص 336.
[3] الحاسن, حامد محمد عبد المنعم, طرق البحث الاجتماعي, دار المعارف مصر 1984, ص 34.

ثانيا: خصائص الإستبيان: هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها الاستبيان, نذكر منها:[1]

1- يمكن ان يستفاد بالاستبيان اذا كان افراد البحث منتشرين في اماكن متفرقة ويصعب الاتصال بهم شخصيا.

2- قليل التكاليف والجهد والوقت اذا قورن بغيره من الادوات.

3- يعطي لافراد العينة فرصة كافية للاجابة عن الاسئلة بدقة.

4- يسمح للافراد بكتابة البيانات في الاوقات التي يرونها مناسبة لهم.

5- يساعد الاستبيان في الحصول على بيانات شخصية قد تكون حساسة او محرجة.

ثالثا: مجالات إستخدام الإستبيان: هناك عدة مجالات يمكن استخدام الاستبيان فيها كاداة لجمع المعلومات ومن ابرز مجالات استخدامه ما يلي:[2]

1- في مجال دراسة الراي العام.

2- في مجال السياسة.

3- في مجال الاعلام والرعاية والمجال الاقتصادي.

4- في المجال التربوي والنفسي.

5- في المجال الاجتماعي.

المطلب الثاني: النظام الإحصائي (statistical package for social sciences).

أولا: تعريف نظام (spss): هو احد التطبيقات الاحصائية التي تعمل تحت مظلة ويندوز وهو عبارة عن مجموعة من القوائم والادوات التي يمكن عن طريقها ادخال البيانات التي يحصل عليها الباحث من خلال الاستبيانات او المقابلات او الملاحظات, ومن ثم القيام بتحليلها تحليلا احصائيا.

[1] زياد بن علي بن محمود الجرجاوي, القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان, مطبعة ابناء الجراح, الطبعة الثانية, غزة فلسطين 2010, ص 20.
[2] المرجع السابق, ص 21.

ثانيا: أهمية نظام (spss): يعتبر برنامج التحليل الاحصائي(spss) الوسيلة الامثل لتحليل كافة البيانات الخاصة بمختلف الدراسات, حيث يساعد هذا البرنامج على:

1- وصف جميع المتغيرات الخاصة بالدراسة.

2- تحليل البيانات الخاصة بالدراسة .

3- التوصل الى اهم النتائج الخاصة بالدراسة.

4- تعميم النتائج على كافة افراد المجتمع .

ثالثا: وظائف نظام (spss): يحتوي برنامج (spss) على اكثر من تسعين(90) وظيفة, ابرزها:

1- المقارنة بين المتوسطات.

2- اعداد الرسوم البيانية.

3- العلاقة بين المتغيرات (الارتباط).

4- حساب التكرارات.

5- اختبار الاستجابات المتوقعة.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة (الطرق والادوات والنتائج).

في هذا المبحث سيتم التعرف على الطريقة المستعملة في انجاز الدراسة الاستبيانية للجانب التطبيقي لموضوع البحث, حيث ينقسم الى ثلاث مطالب, في المطلب الاول سيتم التعرف على الطريقة المستعملة التي من خلالها سنوضح مجتمع الدراسة والعينة المختارة والمنهج المتبع, والمطلب الثاني يضم الادوات المستعملة في الدراسة التطبيقية, اما المطلب الثالث والاخير سيتم فيه عرض وتحليل النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.

سيتم خلال هذا المطلب التعريف بمناهج الدراسة المتبعة و ومجتمع وعينة الدراسة, وادوات الدراسة ومن ثم التحقق من مدى صدق وثبات اداة الدراسة, واخيرا الاساليب الاحصائية التي تم الاعتماد عليها.

أولا: منهج الدراسة.

بناءا على طبيعة دراسة هذا الموضوع ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة والاجابة على الاشكالية المطروحة وكذلك لاثبات مدى صحة فرضيات الدراسة, تم استخدام منهج الوصفي والذي يخدم هذا النوع من الدراسات البحثية, وعليه تم الاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية في مجال حوكمة الشركات بحيث يتم توضيح مفهومها واهم الياتها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة.

1- **مجتمع الدراسة:** بغرض معرفة مساهمة مختلف اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الابداع المحاسبي, تم اختيار مجتمع دراسة يتكون من اساتذة جامعيين وكل العاملين في مجال المحاسبة من محاسبين ورؤساء اقسام المحاسبة ومكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات باختلاف تخصصاتهم ومراتبهم الادارية والوظيفية.

2- **عينة الدراسة:** لقد تم اختيار مجتمع الدراسة حسب متغيرات الموضوع محل الدراسة, لذا تم اختيار عينة تشمل الاساتذة الجامعيين والمحاسبين ومحافظي الاحسابات وكل العاملين في مجال المحاسبة, ويبلغ الحجم الكلي 60 عينة.

المطلب الثاني: أدوات تحليل الدراسة.

لمعالجة الجانب التطبيقي لموضوع البحث لابد من تحديد الادوات والتقنيات ووسائل جمع البيانات الخاصة والمعلومات المطلوبة في الدراسة للوصول الى حقائق فعلية باقل جهد ووقت ممكن.

أولا: أداة الدراسة: من خلال طبيعة البيانات المراد جمعها وبالاعتماد على المنهج المتبع في الدراسة قصد معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الامحاسبة الابداعية وجدنا ان الاداة المناسبة لتحقيق الدراسة هي:

الإستبيان: لقد تم الاعتماد بشكل رئيسي على اسلوب الاستبيان (استمارة الاسئلة), وقد اسس الاستبيان لجمع المعلومات حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك من خلال اجابات العينة المدروسة على فقرات الاستبيان الذي تم تقسيمه الى جزئين, جزء متعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة, والجزء الثاني شمل ثلاث محاور:

1- المحور الأول : الافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية.

2- المحور الثاني: مساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

3- المحور الثالث: مساهمة ادارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

الملحق (2 – 1): إستمارة الإستبيان:

الجزئ الأول: المعلومات الشخصية للعينة المدروسة.

1- الاسم: ..... (اختياري)

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- العمر: أقل من 35 سنة ☐ 35 – 50 ☐ أكبر من 50 ☐

4- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ شهادة اخرى ☐

5- المؤهل المهني: أستاذ جامعي ☐ محاسب في مؤسسة ☐

محافظ الحسابات ☐ وظيفة اخرى ☐

6- الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 – 10 سنة ☐ أكثر من 10 سنة ☐

الجزء الثاني: معلومات خاصة بالدراسة.

المحور الأول: الإفصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية كآلية للحد من إستخدام البدائل المحاسبية.

ترتيب المتغير	الأســـــــــــئلة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1	للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية يجب ان يتضمن الافصاح هيكل واساليب حوكمة الشركات					
2	يساهم الافصاح عن السياسات المحاسبية واسباب تغيرها في الحد من استخدام البدائل المحاسبية .					

3	يساهم التاكد من تسجيل العمليات وفق المبادئ المحاسبية والافصاح عنها في الوقت المناسب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
4	يجب ان يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي لها تاثير المركز المالي وتلك التي تحتوي تفسيرات في الملاحق .					
5	يساهم الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية					

المحور الثاني: مساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ترتيب المتغير	الأســـــــــــئلة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1	تتاكد لجنة المراجعة من ملائمة الافصاح مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية					
2	تدعم لجنة المراجعة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص نشاطات المراجعة والمشاركة في اعداد خطة التدقيق مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
3	تسهم وظيفة التدقيق بفحص وتقييم نظام الرقابة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
4	يقوم المراجع الخارجي من التاكد من الاصول والخصوم مما يعزز جودة الكشوف المالية					

5	يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف التلاعب في الكشوف المالية من خلال وقوفه على مدى احترام المبادئ و السياسات المحاسبية وتقديم السندات التي تبرر العمليات الحاصلة					

المحور الثالث: مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ترتيب المتغير	الأسئلة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
1	يساهم تصميم استراتجية للمخاطر بالتنبؤ والتحكم في الاخطار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.					
2	تمكن ادارة المخاطر من كشف العمليات الوهمية والغش والتزوير في القوائم المالية					
3	يعتمد اعداد ادارة المخاطر على مصلحة الشركة وتغليب مصلحتها على المصلحة الفردية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
4	يساهم تقييم نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف نقاط الضعف في المستويات التسييرية المختلفة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

ثانيا: الأدوات الإحصائية المتبعة في التحليل: تم الاستعانة بادوات التحليل الاحصائي المناسبة لمثل هذه الدراسة والتي يتم الحصول على نتائجها مباشرة بعد تفريغ ستمارة الاستبيان من خلال برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) حيث تم استخدام نوعية من الاساليب الاحصائية منها التوزيع التكراري, الذي تم من خلاله التعرف على تكرارات الاجابات والنسب المئوية لها, وقد تم استخدام بعض المقاييس والاساليب الاحصائية المتمثلة فيما يلي:

1- مقياس الاحصاء الوصفي: لوصف خصائص عينة الدراسة تم الاعتماد على النسب المئوية وترتيب المتغيرات حسب اهميتها النسبية عن طريق متوسطاتها الحسابية المئوية واستخدام الانحراف المعياري لقياس مستوى توفر المتغيرات بهدف تفسير مدى استجابة المبحوثين.

2- معامل الارتباط (بيرسون): استخدم من اجل تحديد مدى الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور.

3- معامل الثبات (الفاكرونباخ): استخدم لحساب معامل ثبات فقراة الاستبيان.

ثالثا: مقياس الدراسة: لتحويل اجابات افراد العينة العينة الى بيانات كمية تم استخدام نموذج ليكارت الخماسي:

الجدول(2 – 1): درجات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الطالبين, استكشاف التحليل الاحصائي.

الجدول(2 – 2): درجات مقياس ليكارت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	الدرجـــــة
ما بين 1 و 1.80	منخفضة جدا
ما بين 1.80 و 2.60	منخفضة
ما بين 2.60 و 3.40	متوسطة
ما بين 3.40 و 4.20	عالية
ما بين 4.20 و 5	عالية جدا

المصدر: من اعداد الطالبين

و قد تم إعداد هذا الجدول كما يلي:

المدى=(الحد الأكبر– الحد الأدنى) = 5–1=4

عدد الفئات=5 (حسب سلم ليكارت)

طول الفئة=(المدى ÷اكبر قيمة في المقياس)=(4÷5)=0.8

رابعا: إختبار صدق وثبات إداة الدراسة: بالاستعانة بمجموعة من المعاملات الاقتصادية سنثبت صدق وثبات الاستبيان.

1– **الصدق الظاهري:** بعد انجاز الاستبيان تم عرضه على الاستاذ المشرف قصد اصدار حكم على الاسئلة الملائمة, وتقدير مدى شمولية العبارات لابعاد الدراسة واجراء اي تعديلات ضرورية, وبناءا عليه تم صياغة الاستبانة لتصبح في صورتها النهائية كما هو موضح في الملحق (01).

2- ثبات البناء الداخلي:

الجدول (2 – 3): معاملات الثبات للاستبيان ومحاور الدراسة باستخدام الثبات (الفا-كونباخ).

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات الفا-كرونباخ
المحور الاول	05	,553
المحور الثاني	05	,653
المحور الثالث	04	,657
المجموع	14	,800

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (spss).

نلاحظ من **الجدول (03)** ان معامل الاستبيان العام مرتفع بلغ (0.8) وهي قيمة اكبر من المعيار (0.6), وهذا يعني ان الدراسة بشكل عام تتمتع بثبات مقبول, او بصفة اخرى 80% من العينة المختارة سيكونون ثابتين في اجاباتهم في حالة اعادة الاستبيان في نفس الظروف, وهي نسبة توضح مصداقية النتائج المستخلصة.

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

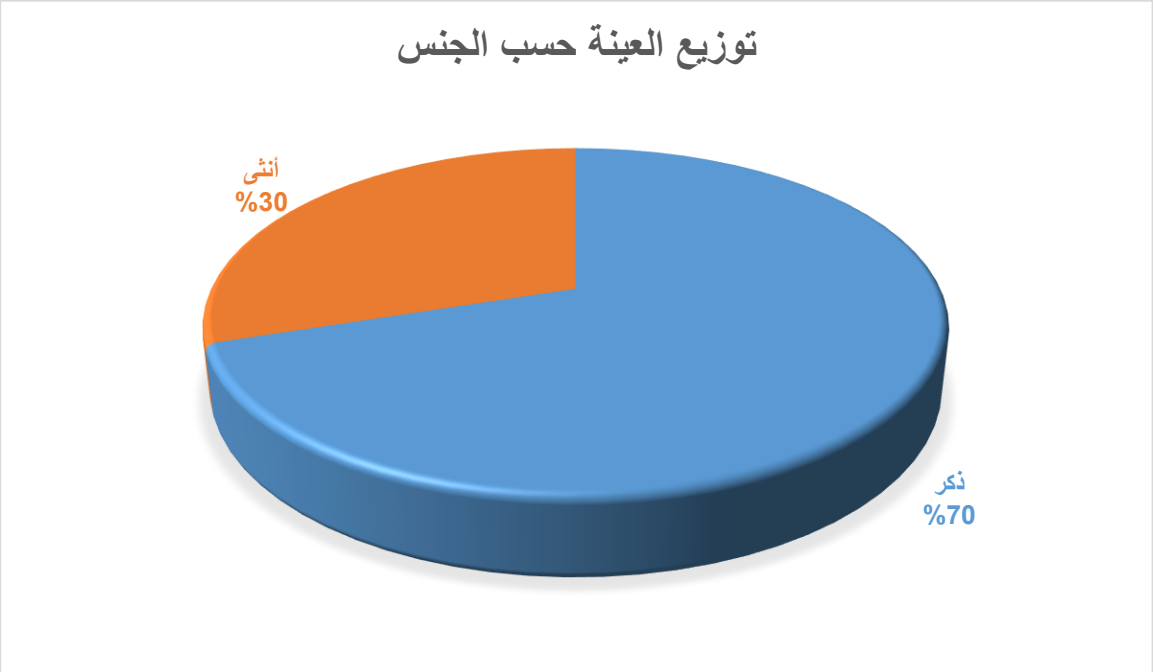
أولا: التوزيع حسب الجنس : سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الجنس لأفراد العينة المستهدفة.

الجدول (2 – 4): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	42	.70%
أنثى	18	30%
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج (spss).

الشكل (2 – 1): يوضح توزيع العينة حسب الجنس.



المصدر: من اعداد الطالبين.

يتبين من **الجدول (04)** و **الشكل (01)** أن ما نسبته 70%من مجتمع الدراسة من الذكور، بينما تمثل الإناث ما نسبته 30% ويرجع ذلك إلى طبيعة مجتمع الدراسة.

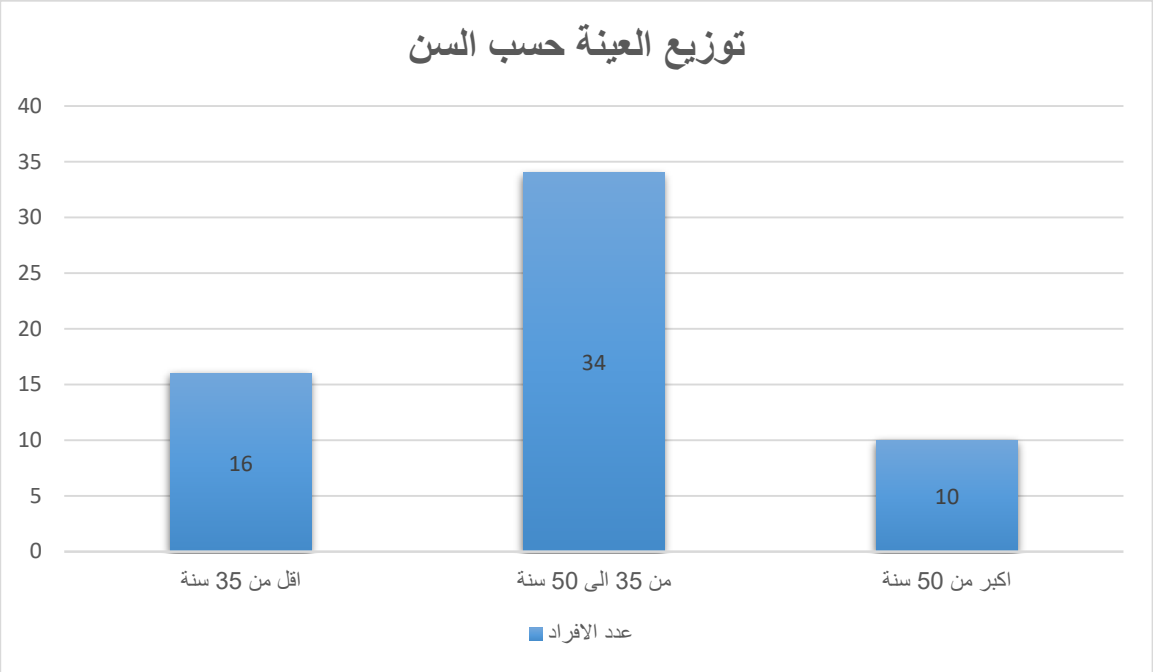
ثانيا: توزيع العينة حسب السن : سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الفئات العمرية لأفراد العينة المستهدفة

الجدول (2 – 5): توزيع العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة%
اقل من 35 سنة	16	%26.7
من 35 الى 50 سنة	34	%56.7
اكبر من 50 سنة	10	%16.7
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج (spss)

الشكل (2 – 2): يوضح توزيع العينة حسب السن.



المصدر: من اعداد الطالبين.

يتبين من **الجدول (05)** و **الشكل (02)** أن ما نسبته 26.7 % من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 35 سنة، وما نسبته 56.7 % تتراوح أعمارهم بين 35 و 50 سنة ،في حين يمثل الأفراد اكبر من 50سنة ما نسبته 16.7 %، ويلاحظ أن النسبة الأعلى من مجتمع الدراسة كانت من نصيب الأفراد الذين تراوحت أعمارهم بين 35 و 50 سنة، وذلك لأن في هذه الفترة من العمر يكون الموظف قد جمع بين الخبرات العملية والعلمية المتنوعة، و يكون في اوج عطاءه ومن ثم يكون الاعتماد عليه بشكل كبير. كما نلاحظ أن الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة كانت الأقل تمثيلا بين أفراد العينة وهو آمر طبيعي بالنظر لطبيعة وظيفة المحاسبة التي تحتاج نوع من التركيز والسرعة في الاداء.

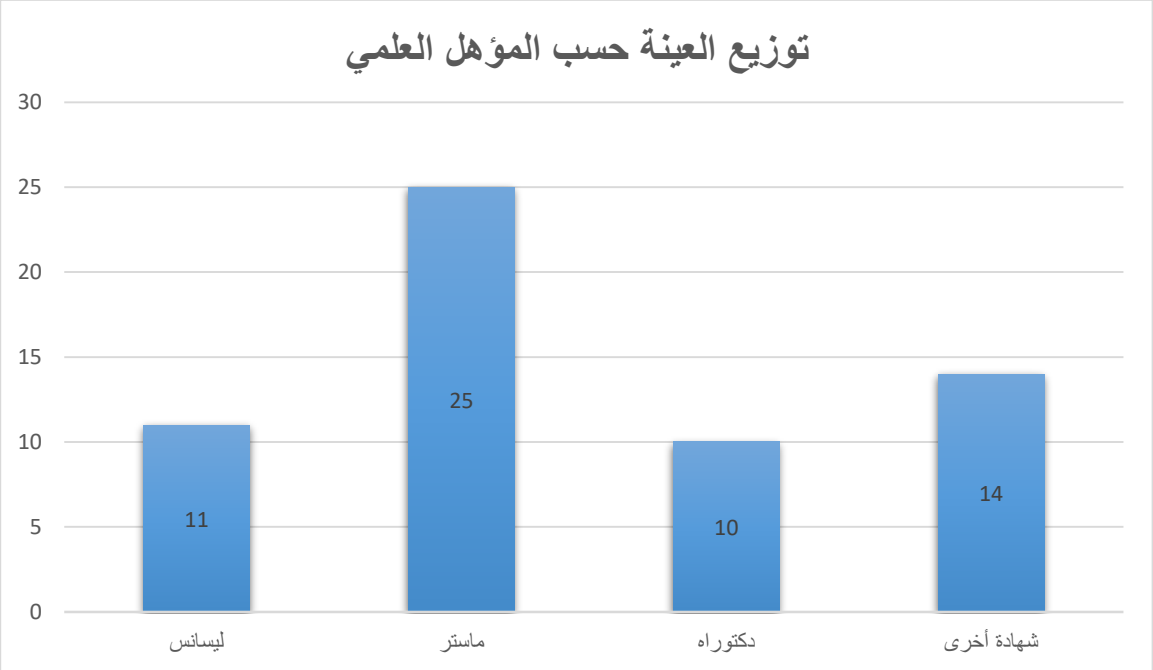
ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي: سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة

الجدول (2 – 6): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي(الشهادة).

المؤهل	التكرار	النسبة %
ليسانس	11	%18.3
ماستر	25	%41.7
دكتوراه	10	%16.7
شهادة أخرى	14	%23.3
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج (spss).

الشكل (03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من اعداد الطالبين.

يتضح من **الجدول (06)** و **الشكل (03)** أن ما نسبته 18.3 % هم من حملة شهادة الليسانس، وشكل حملة الشهادات العليا ما نسبته 41.7 % بالنسبة لحملة شهادة ماستر و16.7 % لحملة الدكتوراه نظرا لوجود عدد معتبر من أفراد العينة من الأساتذة الجامعيين ، وتحتوي العينة على حملة شهادات أخرى ما بين أكاديمية ومهنية بما نسبته 23.3 % ويلاحظ أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة يحملون شهادات علمية عليا، مما يعني قدرتهم على فهم فقرات الاستبيان والإجابة عليها بفاعلية.

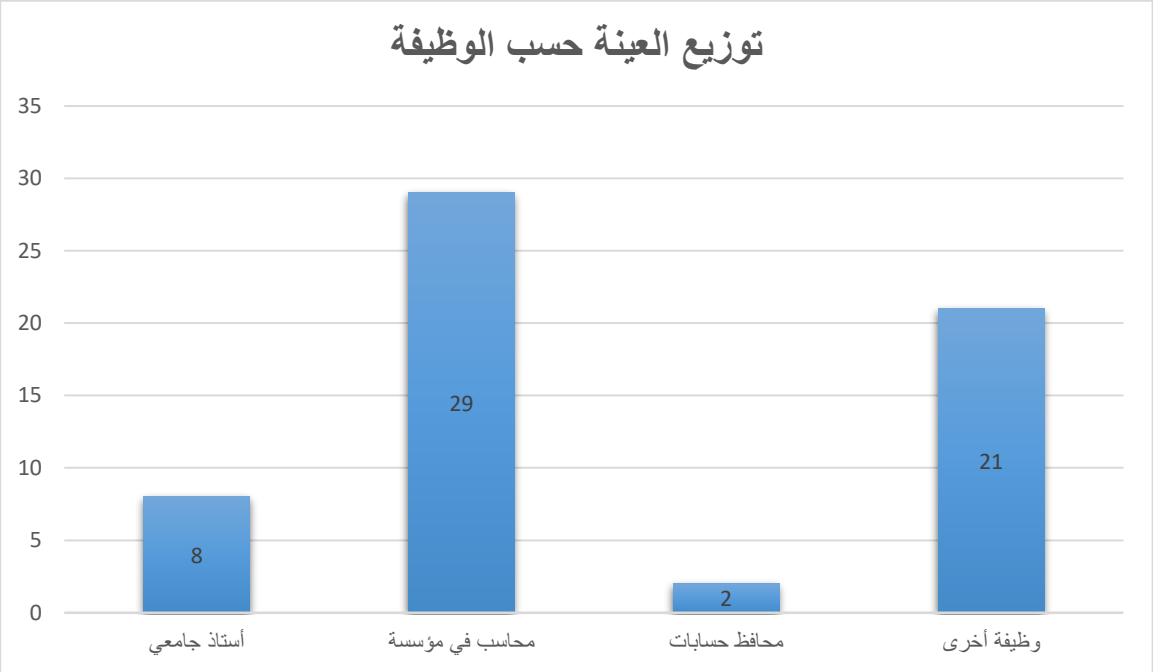
رابعا: توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية: سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الوظيفة لأفراد العينة .

الجدول (2 – 7): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
أستاذ جامعي	8	%13.3
محاسب في مؤسسة	29	%48.3
محافظ حسابات	2	%3.3
وظيفة أخرى	21	%35
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج (spss).

الشكل (2 – 4): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبين.

تبين النتائج الموضحة في **الجدول (07)** و **الشكل (04)** أن 13.3 % من عينة الدراسة وظيفتهم أكاديمية (أستاذ جامعي)، وان 48.3% وظيفتهم محاسب في مؤسسة، وأن ما نسبته 3.3 % وظيفتهم محافظ حسابات، في حين تمثل نسبة الوظائف الاخرى 35 % .

خامسا: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية: سنوضح في الجدول الموالي التوزيع حسب الخبرة المهنية المكتسبة لأفراد العينة المستهدفة.

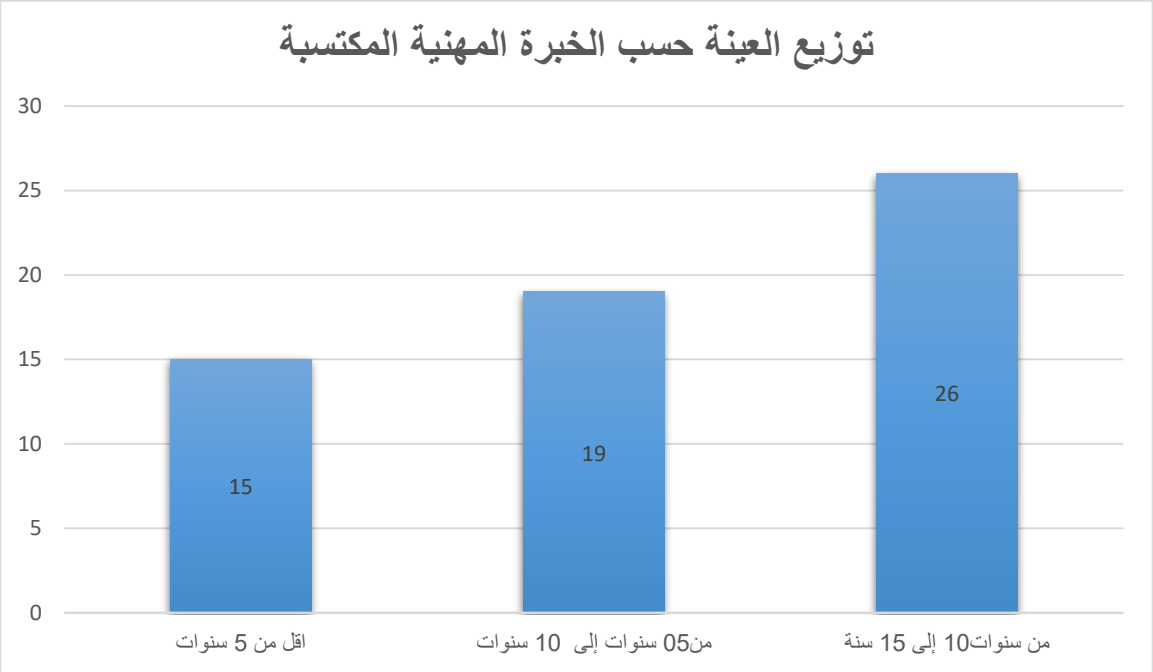
الجدول (2 – 8) : توزيع العينة حسب الخبرة المهنية المكتسبة

الخبرة المكتسبة	التكرار	النسبة%
اقل من 5 سنوات	15	% 25
من05 سنوات إلى 10 سنوات	19	%31.7

من سنوات10 إلى 15 سنة	26	%43.4
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج (spss)

الشكل (2 – 5): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية المكتسبة.



المصدر: من اعداد الطالبين.

يتبين من **الجدول (08)** و **الشكل (05)** أن ما نسبته 25 % من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة المهنية المكتسبة لديهم أقل من 5 سنوات، و 31.7 % بين 5 و 10 سنوات، وأن ما نسبته 43.4 % عدد سنوات الخبرة لديهم 15 سنة فأكثر. وهذا يدل على ارتفاع مستوى الخبرة لدى العينة المستهدفة مما يساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة وهذا بدوره يؤدي إلى صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها.

المطلب الثالث: عرض وتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة

سنحاول في هذا المطلب تحليل الجزء الثاني من الاستبيان والمتعلق بموضوع الدراسة.

اولا: تحلي ارتباط فقرات محاور الدراسة: وذلك باختبار صدق البناء الداخلي لفقرات كل محور من محاور الدراسة وفق معامل الارتباط (بيرسون).

1- تحليل المحور الاول: الافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية

الجدول (2 – 9): مدى ارتباط فقرات المحور الاول:

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط
01	للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية يجب ان يتضمن الافصاح هيكل واساليب حوكمة الشركات	,679
02	يساهم الافصاح عن السياسات المحاسبية واسباب تغيرها في الحد من استخدام البدائل المحاسبية	,619
03	يساهم التاكد من تسجيل العمليات وفق المبادئ المحاسبية والافصاح عنها في الوقت المناسب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	,584
04	يجب ان يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي لها تاثير المركز المالي وتلك التي تحتوي تفسيرات في الملاحق	,503
05	يساهم الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية	,611

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss)

من خلال الجدول (09) نلاحظ ان معامل ارتبط جميع فقرات المحور الاول كان محصورا بين (0.50 و 0.69) مما يعني ارتباط فقرات هذا المحور كان ارتباطا متوسطا وفقا لمعامل (بيرسون).

2- تحليل المحور الثاني: مساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول (2 – 10): مدى ارتباط فقرات المحور الثاني:

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط
01	تتاكد لجنة المراجعة من ملائمة الافصاح مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	,749
02	تدعم لجنة المراجعة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص نشاطات المراجعة والمشاركة في اعداد خطة التدقيق مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	,668
03	تسهم وظيفة التدقيق بفحص وتقييم نظام الرقابة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	,641
04	يقوم المراجع الخارجي من التاكد من الاصول والخصوم مما يعزز جودة الكشوف المالية	,600
05	يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف التلاعب في الكشوف المالية من خلال وقوفه على مدى احترام المبادئ و السياسات المحاسبية وتقديم السندات التي تبرر العمليات الحاصلة	,585

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss)

من خلال الجدول (10) نلاحظ ان معامل ارتبط الفقرة الاولى من المحور الثاني كان محصورا بين (0.70 و 0.99) مما يعني ارتباط هذه الفقرة ارتباطا قويا, في حين ان باقي فقرات المحور كان ارتباطها محصورا بين (0.50 و 0.69) اي ان ارتباطها كان ارتباطا متوسطا وفق معامل (بيرسون).

3- تحليل المحور الثالث: مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول (2 - 11): مدى ارتباط فقرات المحور الثالث.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط
01	يساهم تصميم استراتجية للمخاطر بالتنبؤ والتحكم في الاخطار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.	,760
02	تمكن ادارة المخاطر من كشف العمليات الوهمية والغش والتزوير في القوائم المالية	,722
03	يعتمد اعداد ادارة المخاطر على مصلحة الشركة وتغليب مصلحتها على المصلحة الفردية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	,722
04	يساهم تقييم نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف نقاط الضعف في المستويات التسييرية المختلفة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,593

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss)

من خلال الجدول (11) نلاحظ ان معامل ارتبط الفقرة الاولى والثانية والثالثة للمحور الثالث كان محصورا بين (0.70 و 0.99) مما يعني ارتباط هذه الفقرات كان ارتباطا قويا, اما بالنسبة للفقرة الاخيرة فكان محصورا بين (0.50 و 0.69) وهذا يعني ارتباط الفقرة كان متوسطا وفق معامل (بيرسون), الأمر الذي يمكننا من اعتماد هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثانيا: تحليل وإختبار الفرضيات وفق اختبار العينة الوحيدة (One sample T test).

سنقوم باختبار وتحليل فقرات الاستبيان لكل محور عن طريق اختبار T الواحدة ، وذلك للوقوف على أراء أفراد العينة بالنسبة لمدى صحة فقرات كل محور من جهة ، وكذا اختبار Tلجميع المحاور،للوقوف على مدى صحة الفرضيات, و بما أن العينة تتجاوز 30 مفردة فان اختبارT لن يتأثر لأنه وحسب نظرية النهاية المركزية فانه في حالة كبر حجم العينة فان متوسط البيانات يتبع التوزيع الطبيعي حتما.

1-تحليل و إختبار فقرات المحور الأول بإستخدام إختبار T.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمةT المحسوبة اكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.96(آو مستوى الدلالة اقل من 0.05 و المعدل النسبي اكبر من 60%)، و تكون الفقرة سلبية أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمةT المحسوبة اصغر من قيمتها الجدولية أو (مستوى الدلالة اقل من 0.05 والمعدل النسبي اقل من 60)، و تكون أراء أفراد العينة في حالة حياد أذا كان مستوى الدلالة اكبر من 0.05.

1-الجدول (2 - 13): إختبارT لفقرات المحور الأول: الافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمةT	مستوى الدلالة
01	للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية يجب ان يتضمن الافصاح هيكل واساليب حوكمة الشركات	4,23	,623	%84,6	41,56	,000
02	يساهم الافصاح عن السياسات المحاسبية واسباب تغيرها في الحد من استخدام البدائل المحاسبية	4,1	,532	%82	43,53	,000

03	يساهم التاكد من تسجيل العمليات وفق المبادئ المحاسبية والافصاح عنها في الوقت المناسب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,31	,356	%86,2	56,07	,000
04	يجب ان يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي لها تاثير المركز المالي وتلك التي تحتوي تفسيرات في الملاحق	4,3	,417	%86	51,58	,000
05	يساهم الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية	4,07	,707	%81,4	37,45	,000
جميع الفقرات		**4,2**	**,434**	**%84**	**74,86**	**,000**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss).

يتضح من خلال الجدول (13) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول المتعلق بالافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية، والمرتبة ترتيبا تنازليا وفق لقيمة المعدل النسبي(المعدل النسبي= المتوسط الحسابي/اكبر قيمة في السلم) لكل فقرة كما يلي:

- في الفقرة رقم (03) بلغ المعدل النسبي 86,2 % ومستوى الدلالة 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني صحة العبارة: يساهم التاكد من تسجيل العمليات وفق المبادئ المحاسبية والافصاح عنها في الوقت المناسب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- في الفقرة رقم (04) بلغ المعدل النسبي 86 % ومستوى الدلالة 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني أنه يجب ان يتضمن الإفصاح عن المعلومات التي لها تاثير المركز المالي وتلك التي تحتوي تفسيرات في الملاحق.

- في الفقرة رقم (01) بلغ المعدل النسبي 84,6 % ومستوى الدلالة 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني أنه يجب ان يتضمن الافصاح هيكل واساليب حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- في الفقرة رقم (02) بلغ المعدل النسبي 82 % ومستوى الدلالة 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني أن الافصاح عن السياسات المحاسبية واسباب تغيرها يساهم في الحد من استخدام البدائل المحاسبية.
- في الفقرة رقم (05) بلغ المعدل النسبي 81,4 % ومستوى الدلالة 0.000 و هي اقل من 0.05، مما يعني ان الإفصاح عن التقديرات المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية.

ويتبين لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي 4,2 و يبلغ المعدل النسبي 84% وهو اكبر من المعدل النسبي المحايد 60%، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 74,86 **و**هي اكبر من قيمة T الجدولية 1.96، عند مستو ى دلالة بلغ 0.000 و هو اقل من 0.05، وبصفة عامة يمكن ان نستنتج من الجدول السابق ان الافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية يعتبر كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية, وبالتالي صحة الفرضية.

2- تحليل وإختبار فقرات المحور الثاني بإستخدام إختبار T.

سنحاول تحليل فقرات المحور الثاني من خلال اختبار T الواحدة والمتعلق بمساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة بعض المؤشرات الإحصائية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمعدل النسبي.

1-الجدول (2 - 14): إختبار T لفقرات المحور الثاني: مساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمةT	مستوى الدلالة
01	تتاكد لجنة المراجعة من ملائمة الافصاح مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.	4,23	,697	%84,6	46.98	,000
02	تدعم لجنة المراجعة وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص نشاطات المراجعة والمشاركة في اعداد خطة التدقيق مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,33	,628	%86,6	53.37	,000
03	تسهم وظيفة التدقيق بفحص وتقييم نظام الرقابة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,33	,680	%86,6	49.31	,000
04	يقوم المراجع الخارجي من التاكد من الاصول والخصوم مما يعزز جودة الكشوف المالية	4,3	,743	%86	44.80	,000
05	يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف التلاعب في الكشوف المالية من خلال وقوفه على مدى احترام المبادئ و السياسات المحاسبية وتقديم السندات التي تبرر العمليات الحاصلة	4,45	,534	%89	64.50	,000
جميع الفقرات		**4,27**	**,427**	**%85,4**	**78.44**	**,000**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss).

تضح من خلال الجدول (14) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني والمتعلق بمساهمة وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والمرتبة ترتيبا تنازليا وفق المعدل النسبي لكل فقرة ما يلي:

- في الفقرة (05) بلغ المعدل النسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني أنه يمكن للمراجع الخارجي اكتشاف التلاعب في الكشوف المالية من خلال وقوفه على مدى احترام المبادئ والسياسات المحاسبية وتقديم السندات التي تبرر العمليات الحاصلة.
- في الفقرتين (02) و (03) بلغ المعدل النسبي 86.6% ومستوى دلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني صحة العبارتين: (02) تسهم وظيفة التدقيق بفحص وتقييم نظام الرقابة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية, (03) تسهم وظيفة التدقيق بفحص وتقييم نظام الرقابة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفقرة (04) بلغ المعدل النسبي 86 % ومستوى الدلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني صحة العبارة: يقوم المراجع الخارجي من التاكد من الاصول والخصوم مما يعزز جودة الكشوف المالية
- الفقرة (01) بلغ المعدل النسبي84,6 % ومستوى الدلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني ان لجنة المراجعة تتاكد من ملائمة الافصاح مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ويتبين لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 4,27، و يبلغ المعدل النسبي 85,4 % وهو اكبر من المعدل النسبي المحايد 60 %، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 78,44 وهي اكبر من قيمة T الجدولية 1.96، عند مستوى دلالة بلغ 0.000 وهو اقل من 0.05، وبصفة عامة يمكن ان نستنتج من الجدول السابق صحة الفرضية القائلة بان وظيفة التدقيق تساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- تحليل وإختبار العينة الواحدة test T للمحور الثالث

سنقوم بتحليل فقرات المحور الثالث من خلال اختبار T الواحدة والمتعلق بمساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة بعض المؤشرات الإحصائية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والمعدل النسبي.

الجدول (2 – 15): إختبار T لفقرات المحور الثالث: مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمةT	مستوى الدلالة
01	يساهم تصميم استراتجية للمخاطر بالتنبؤ والتحكم في الاخطار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.	4,23	,697	%84,6	46.98	,000
02	تمكن ادارة المخاطر من كشف العمليات الوهمية والغش والتزوير في القوائم المالية.	4,33	,628	%86,6	53.37	,000
03	يعتمد اعداد ادارة المخاطر على مصلحة الشركة وتغليب مصلحتها على المصلحة الفردية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,33	,680	%86,6	49.31	,000
04	يساهم تقييم نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف نقاط الضعف في المستويات التسييرية المختلفة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,45	,534	%89	64.50	,000
جميع الفقرات		**4,33**	**,448**	**%86,6**	**74,95**	**,000**

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على (spss).

يتضح من خلال الجدول (15) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث والمتعلق بمساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، والمرتبة ترتيبا تنازليا وفق المعدل النسبي لكل فقرة ما يلي:

- في الفقرة (04) بلغ المعدل النسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في اكتشاف نقاط الضعف في المستويات التسييرية المختلفة مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- في الفقرتين (02) و (03) بلغ المعدل النسبي 86.6% ومستوى دلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني صحة العبارتين: (02) تمكن ادارة المخاطر من كشف العمليات الوهمية والغش والتزوير في القوائم المالية. (03) يعتمد اعداد ادارة المخاطر على مصلحة الشركة وتغليب مصلحتها على المصلحة الفردية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفقرة (01) بلغ المعدل النسبي84,6 % ومستوى الدلالة 0.000 (اقل من 0.05) مما يعني ان تصميم استراتجية للمخاطر يساهم بالتنبؤ والتحكم في الاخطار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

ويتبين لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي 4,33، و يبلغ المعدل النسبي 86,6 % وهو اكبر من المعدل النسبي المحايد 60 %، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 74,95 وهي اكبر من قيمة T الجدولية 1.96، عند مستوى دلالة بلغ 0.000 وهو اقل من 0.05، وبصفة عامة يمكن ان نستنتج من الجدول السابق ان فرضية مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية صحيحة.

4- تحليل وإختبار العينة الواحدة test T للفرضية الأساسية

سنقوم بتحليل فقرات الجزء الثاني من الاستبانة من خلال اختبار T الواحدة والمتعلق بالفرضية الاساسية حول امكانية اليات حوكمة الشركات تقديم البدائل المحاسبية المناسبة التي تراعي مصلحة الشركة من جهة وتسمح لها باكتشاف المخاطر التي قد تؤثر على موثوقية الكشوف المالية والتنبؤ بها من جهة اخرى.

الجدول (2 – 16): التحليل المجمل للجزئ الثاني من الاستبانة

الجـــزء	عدد الافراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	ddl	المعدل النسبي	T المحسوبة
2	60	4,28	,357	,000	59	% 85,6	92,79

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (spss).

باجراء اختبار T احادي العينة فقد تبين من خلال مخرجات الجدول اعلاه ان الوسط الحسابي لاجابات العينة على مجمل فقرات الجزء الثاني من الاستبيان والمعني بموضوع الدراسة, قد بلغ 4,28 وهذه القيمة اكبر من الوسط الفرضي الذي يبلغ 3, وبمعدل نسبي 85,6 % وهو اكبر من المعدل المحايد 60 %, كما ان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية (1,96), عند مستوى دلالة 0,00 وهو اقل من مستوى الدلالة 0,05, ومنه يمكن ان نستنتج صحة الفرضية الاساسية والتي تنص على امكانية اليات حوكمة الشركات تقديم البدائل المحاسبية المناسبة التي تراعي مصلحة الشركة من جهة وتسمح لها باكتشاف المخاطر التي قد تؤثر على موثوقية الكشوف المالية والتنبؤ بها من جهة اخرى.

خلاصة الفصل:

في ضوء الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق توزيع الاستبيان على افراد العينة المدروسة, ومن خلال التحليلات في الجانب التطبيقي والتي كان الهدف الرئيسي منها هو معرفة الى اي مدى يمكن ان تساهم اليات حوكمة الشركات في الحد من استخدام البدائل المحاسبية, فقد اظهرت مقاييس الاختبارات المتبعة وجود مؤشراتذات دلالة احصائية بين اراء فئات عينة الدراسة على مايلي:

- توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على ان ان الافصاح عن السياسات والتقديرات المحاسبية يعتبر كالية للحد من استخدام البدائل المحاسبية.
- توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على ان وظيفة التدقيق تساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على مساهمة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

خـــاتمة

خــاتمة:

يعتبر الإبداع المحاسبي أحد أخطر أنواع التلاعبات المحاسبية التي يصعب كشفها والقضاء عليها كما يصعب معاقبة ممارسيها قانونيا, اذ انها تعتبر ممارسة غير خارقة للقوانين والمعايير المحاسبية, تهدف الى توليد انطباع مضلل عن الاوضاع المالية للشركات, ويتم ذلك عن طريق انتاج معلومات تجانب الحقيقة وتفتقر لاهم عنصرين وهما الشفافية والمصداقية, هذا ما يؤدي الى فقدان موثوقية الكشوفات والقوائم المالية فيما تعرضه من نتائج, وكذلك نقص الثقة في عمل المراجعين وما ينتج عنهم من تقارير مراجعة عن هذه القوائم, هذا ما يجعل لاليات حوكمة الشركات الاهمية البالغة في ايجاد حلول تنظيمية وتطبيقية من شانها الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

وبعد استعراضنا لاهم الادبيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة (حوكمة الشركات, المحاسبة الابداعية) ومحاولتنا معالجة الاشكالية المتعلقة بدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, توصلنا الى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية, كما قدمنا بعض الاقتراحات والتوصيات.

أولا: النتائج النظرية

من خلال الاطار النظري لدراستنا, توصلنا للنتائج التالية:

- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الاطراف ذات العلاقة بالشركة, وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الاداة التي تضمن كفاءة ادارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للماخاطر, وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لاهدافها بالدرجة الاولى واهداف الاطراف ذات العلاقة بها.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد ادارة الشركة ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة من اهمها مبدا المساواة بين المساهمين في المعاملة وحماية حقوقهم, الافصاح والشفافية.

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الاليات الداخلية (مجلس الادارة, لجنة المراجعة الداخلية) واخرى خارجية (المراجعة الخارجية) والتي تعمل على تفعيل دور الحوكمة فيما يخص ادارة الشركات والرقابة عليها من خلال تفعيل نظام الرقابة في الشركة والتنسيق وتحسين الاتصال بين مختلف اليات الحوكمة ما يدفع بالشركة الى تحقيق اهدافها وبالتلي زيادة ثقة اصحاب المصالح فيها وضمان تطورها وازدهارها واستدامتها.
- توجد عدة تعريفات لمفهوم المحاسبة الابداعية الا ان جميعها تتفق على انها عبارة عن عمليات او ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبين المبدعين باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات المؤسسات او التلاعب بها قصد تحقيق غايات واهداف معينة تستفيد منها بعض الاطراف في المؤسسة, وتستخدم في ذلك مجموعة من الاساليب ابرزها: التضخيم والتقليص في الارباح, تخفيف تقلبات الدخل.
- ممارسات المحاسبة الابداعية هي ممارسات قانونية في ظاهرها لكنها غير اخلاقية في ضمنها, حيث تتنافى مع قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة وكذلك المعايير المحاسبية الدولية.
- تلعب حوكمة الشركات دورا مهم ومحوري في الحد من التاثير السلبي للمحاسبة الابداعية.

ثانيا: النتائج التطبيقية

من خلال الجانب التطبيقي للبحث توصلنا للاجابة على تساؤلات الدراسة سالفة الذكر,

- الحوكمة نظام تعتمده الشركات في اطار ضمان الادارة السليمة لاصولها ومختلف مواردها, ولا يتم ذلك الا عن طريق تحديد القواعد والمعايير المحاسبية المعمول بها والحد من استخدام البدائل المحاسبية.
- من خلال بحثنا استنتجنا مساهمة الافصاح عن التقديرات والسياسات المحاسبية في التوقيت المناسب في الحد من التاثير الابداع المحاسبي وكذا استخدام البدائل المحاسبية.

- وجود دور للتدقيق وخاصة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, وهذا راجع الى مدى استقلال وكفاءة المراجع الخارجي والتزامه بقواعد وسلوك واداب المهنة عند اداء عملية المراجعة.
- لا يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر بنسبة قطعية من كشف العمليات الوهمية والتنبؤ بالمخاطر المستقبلية, وذلك لانه من الممكن ان تحدث عمليات وهمية او مخاطر غير متوقعة,
- كما ان نظام الرقابة الداخلي لا يمثل ضامنا قطعيا ضد العمليات الوهمية والاحتيال بل يساعد فقط في تحديد النقاط الضعيفة وتقليل المخاطر.

ثالثا: الإقتراحات

في ظل النتائج المتوصل لها يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات في كل الشركات الجزائرية خاصة الاقتصادية منها, لتحقيق العدل والشفافية والنزاهة والارتقاء بقيمة هذه الشركات والسوق المالية والاقتصاد الوطني بشكل عام.
- ضرورة ادخال موضوع حوكمة الشركات ضمن المناهج الدراسية للتعليم العالي لاقسام المحاسبة والمراجعة والعلوم المالية للجامعات الجزائرية, وذلك لتكوين الخرجين من هذه الاقسام وادراكهم لاهميته وضمان مساهمتهم الفعالة في تطبيقه في المؤسسات الجزائرية مستقبلا.
- تعميم الوعي المحاسبي لما يعرف بالمحاسبة الابداعية, ةتقديم الاجراءات المناسبة للحد من تاثيرها السلبي داخل الشركات الجزائرية.
- انخاذ الاجراءات الردعية اتجاه ممارسي المحاسبة الابداعية في حال اكتشافها تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات, وحماية لاصحاب المصالح.
- اعداد برامج توعوية للمحاسبين بضرورة الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية.

- ضرورة اقامة دورات تكوينية لتنمية الكفاءات والمهارات للجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والمراجعة.
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من اثر ايجابي في دعم حوكمة الشركات واحكام الرقابة.
- تفعيل دور المراجعة الخارجية في المؤسسات الجزائرية وذلك من خلال التاكيد على ضرورة تمتع المراجعين الخارجيين بالاستقلالية والنزاهة والكفاءة العلمية والخبرة المهنية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

- زروقي هشام , وظيفة التدقيق الداخلي كالية رقابية للحد من احتيالية المحاسبة الابداعية, حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية , المجلد 08 و العدد 01 , الجزائر 2021.
- عبد الوهاب نصر, شحاتة السيد شحاتة, قواعد اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الازمات المالية, الدار الجامعية, الاسكندرية مصر,2007.
- محمود السيد ابو النيل, الاحصاء النفسي والاجتماعي والتربوي, دار النهضة العربية, الطبعة 8, جامعة عين شمس, القاهرة مصر 1995.
- عبد المعطي, عبد الاسط, محاولة نحو رؤية نقدية لكتاب المعارف المصرفية,1979.
- الحاسن, حامد محمد عبد المنعم, طرق البحث الاجتماعي, دار المعارف مصر 1984.
- زياد بن علي بن محمود الجرجاوي, القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان, مطبعة ابناء الجراح, الطبعة الثانية, غزة فلسطين 2010.

الاطروحات والرسائل:

- ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد ممارسات المحاسبة الابداعية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي الجزائر 2017.
- محمد عبد المطلع يس صالح, اثر الافصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الاوراق المالية, دراسة حالة سوق الخرطوم للاوراق المالية, رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة, الخرطوم السودان 2012.

- بن عتو عزة ،حوكمة الشركات واثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, جامعة سطيف الجزائر، 2016.
- سبيعة ناهد, دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية, اطروحة دكتوراه, كلية الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2021/2020.
- ميساء محمد سعد ابة تمام, مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين المالين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على التدفق النقدي, مذكرة ماجستير, قسم المحاسبة والتمويل, جامعة الشرق الاوسط الاردن,2012/2013.
- مناهل محمد عباس الطيب , المراجعة المشتركة و دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, رسالة ماجستير ,جامعة افريقيا العالمية, كلية العلوم الادارية ,السودان 2022/ 2023.
- اسيا لعروسي, تاثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"دراسة استطلاعية", اطروحة دكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير , جامعة محمد بوضياف , المسيلة الجزائر, 2020/2019.
- الاء عبد المنعم محمد الجعبري, دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين, رسالة ماجستير, كلية الدراسات العليا, الخليل فلسطين 2018.
- محمد حمود احمد صالح السياغي, دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية و تقليل المخاطر, اطروحة دكتوراه, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا 2018.
- امينة فداوي, دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, اطروحة دكتوراه, تخصص مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة, قسم العلوم المالية, جامعة باجي مختار, عنابة الجزائر 2014/2013.

- محمد مطر, ليندا الحلبي, دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية, رسالة ماجيستير,قسم المحاسبة, جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا, عمان, الاردن 2009.

المجلات العلمية:

- مومن فاطمة الزهراء, دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية,مجلة العلوم الادارية والمالية, المجلد01,الجزائر 2017.
- عبد الحميد مانع الصياح "اشكالية المحاسبة الابداعية و اثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها",مجلة الادارة و الاقتصاد , العدد 115 , العراق,2018.
- فيصل محمود شواورة, قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, العدد 25, العدد 02,الاردن 2009.
- بالرقي التجاني, المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل, مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, العدد 12, جامعة سطيف,2012.
- فضل علي عبد الفتاح عبد المغني , اروى احمد قائد فرحان المجيدي ,دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات اليمنية ,مجلة العلوم التربوية و الدراسات الانسانية ,العدد 24 ,اليمن 2022.
- ربيع سلامة جمعة كريمة, صلاح المختار مبارك عمر , دور المراجع الخارجي في الكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية المؤثرة في دقة المعلومة المحاسبية بقائمة الدخل ,مجلة الاصالة, العدد 03 , ليبيا 2022.
- علي عبد الحسين هاني, نوال حرب راضي, المحاسبة الابداعية و العوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية, مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد 15 , العدد 53 , العراق 2020.

- اسامة عمر جعارة, اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية و فقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية, مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية, العدد 11, الاردن 2014.
- نجو مجدى ابو الفتوح, اطار مقترح لتفعيل دور لجنة المراجعة في الحد من المحاسبة الابداعية"دراسة ميدانية", مجلة البحوث المالية و التجارية, المجلد 20, العدد 01, مصر 2019.
- رشا حماده, دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية, مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 26, العدد 01, سوريا 2010.
- محمد عبد الله المومني, تقييم مدى التزام الشركات الاردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق و اليات عملها لتعزيز حوطمة الشركات, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 26, العدد 01, سوريا 2010.

المداخلات والملتقيات:

- سليمان محمد مصطفى, حوكمة الشركات واثرها في علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبي, المؤتمر العلمي السنوي الخامس, كلية التجارة, جامعة الاسكندرية مصر, 2005.
- حساني رقية واخرون, اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري, مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري, جامعة محمد خيضر, بسكرة الجزائر, المنعقد في 6-7 ماي 2012.

قائمة الملاحق

الملحق (01):

مخرجات(spss) اختبار ثبات الاستبيان:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,800	14

الملحق(02):

مخرجات(spss) اختبار ثبات فقرات المحور الاول:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,553	5

الملحق(03):

مخرجات(spss) اختبار ثبات فقرات المحور الثاني:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,653	5

الملحق(04):

مخرجات(spss) اختبار ثبات فقرات المحور الثالث:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,657	4

الملحق(05):

اختبار معامل الارتباط بين محاور الاستبيان:

Corrélations				
		الاول_المحور	الثاني_المحور	الثالث_المحور
الاول_المحور	Corrélation de Pearson	1	,308*	,320*
	Sig. (bilatérale)		,017	,013
	N	60	60	60
الثاني_المحور	Corrélation de Pearson	,308*	1	,943**
	Sig. (bilatérale)	,017		,000
	N	60	60	60
الثالث_المحور	Corrélation de Pearson	,320*	,943**	1
	Sig. (bilatérale)	,013	,000	
	N	60	60	60
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).				
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).				

الملحق(06):

اختبار T للمحور الاول:

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الاول_المحور	60	4,2033	,43490	,05615

الملحق(07):

تابع لاختبار T للمحور الاول:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الاول_المحور	74,865	59	,000	4,20333	4,0910	4,3157

الملحق(08):

اختبار T للمحور الثاني:

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور_الثاني	60	4,3300	,42757	,05520

الملحق(09):

تابع لاختبار T للمحور الثاني:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	78,444	59	,000	4,33000	4,2195	4,4405

الملحق(10):

اختبار T للمحور الثالث:

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الثالث_المحور	60	4,3375	,44822	,05786

الملحق(11):

تابع لاختبار T للمحور الثالث:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الثالث_المحور	74,959	59	,000	4,33750	4,2217	4,4533

الملحق(12):

اختبار T لجميع اسئلة لاستبيان:

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الاسئلة_جميع	60	4,2869	,35787	,04620

الملحق(13):

تابع لاختبار T لجميع اسئلة لاستبيان:

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الاسئلة_جميع	92,789	59	,000	4,28690	4,1945	4,3794