

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة



ميدان: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
فرع: علوم المالية و المحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمة

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم المالية و المحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطلبة:

عمرون فارس

جبلاحي لخضر

دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات والأستاذة الجامعيون

لجنة المناقشة:

رئيسا
مشرفا و مقررا
مناقشا

جامعة محمد بوضياف- المسيلة
جامعة محمد بوضياف- المسيلة
جامعة محمد بوضياف- المسيلة

❖ أ / بحري علي
❖ د. رزيقات بوبكر
❖ أ. زيد أيمن

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله الذي أكرمنا وقدرنا على إتمام عملنا هذا.

نهدي ثمرة جهدنا إلى عائلة عمرون وجبلاحي وخاصة

الوالدين أطال الله في عمرهما.

وإلى

جميع الأصدقاء والزملاء.

وإلى

كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل.

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل الذي أمدنا بالقوة والعزيمة والصبر لإتمام هذا العمل
كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان وخالص التقدير والاحترام إلى الدكتور
رزقاته بوبكر الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة.

دون أن أنسى جميع الأساتذة الكرام الذين رافقونا طيلة مشوار
الدراسة الجامعية.

فهرس المحتوى

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعران
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VIII	قائمة المختصرات
أ - د	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
6	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
9	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
14	المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات

17

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الابتكارية

17

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الابتكارية

19

المطلب الثاني: العوامل التي ساهمت على ظهور المحاسبة الابتكارية ودوافع استخدامها

22

المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة للحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

26

خلاصة الفصل

الفصل الثاني: علاقة ركائز حوكمة الشركات بالمحاسبة الابتكارية

28

تمهيد

29

المبحث الأول: دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

29

المطلب الأول: دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

32

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

38

المبحث الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

38

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

39

المطلب الثاني: أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي

40

المطلب الثالث: علاقة الإفصاح المحاسبي بممارسات المحاسبة الابتكارية

42

المبحث الثالث: دور ركيزة إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

42

المطلب الأول: تعريف إدارة المخاطر وأهدافها

45

المطلب الثاني: علاقة إدارة المخاطر بممارسات المحاسبة الابتكارية

48

خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين

50

تمهيد

51

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

51

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

51

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

52

المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة

57

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

57

المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان

65

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

70

خلاصة الفصل

72

الخاتمة

75

قائمة المراجع

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	إجراءات المراجعة الخارجية المضادة لممارسات المحاسبة الابتكارية	32
2	أهداف إدارة المخاطر	39
3	طريقة الإجابة على سلم ريكارد	52
4	خاص باستمارات الاستبيان	52
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	53
6	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	53
7	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	54
8	معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان	55
9	يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان	56
10	يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان	57
11	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	59

60

يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة الإفصاح في
الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

12

60

يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة المراجعة
الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة

13

61

الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور
دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

14

62

الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور
دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

15

63

الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور
دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة

16

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
14	ركائز حوكمة الشركات	1
21	دوافع استخدام المحاسبة الابتكارية	2
47	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3
48	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	4
49	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	5
50	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	6
53	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	7
55	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة	8
57	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	9
58	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	10

قائمة المختصرات

الترجمة	معنى المختصر	المختصر
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.	Organisation for Economic Co-operation and Development.	OECD
مؤسسة التمويل الدولية.	International Finance Corporation.	IFC
معهد المدققين الداخليين.	Institute of Internal Auditors.	IIA
معايير التقارير المالية الدولية.	International Financial Reporting Standards.	IFRS
لجنة رعاية المنظمات.	Committee of Sponsoring Organizations.	COSO
شركة البورصة الفرنسية المؤشر رقم 250.	Société des Bourses Françaises indice N °: 250.	SBF250



مقدمة



تمهيد

أصبحت "حوكمة الشركات" من المواضيع الحديثة الهامة والمطروحة من طرف معظم المنظمات العالمية والمفكرين والباحثين الاقتصاديين، وذلك بعد الانهيارات المالية التي مست الكثير من الشركات الكبرى في مختلف الدول كدول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها، ويرجع هذا إلى غياب نظام رقابي متكامل والجانب الأخلاقي لمهنة المحاسبة مما مكن أعضاء مجلس الإدارة والإدارة في الشركات من استعمال ممارسات انتهازية على حساب المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

ومن أشكال هذه الممارسات التي استخدمت لتحريف الصورة الصادقة عن الشركة وتضليل الأطراف ذات المصلحة عن الواقع الحقيقي للشركة دون خرق القوانين و القواعد المحاسبية، هو اللجوء إلى استعمال ما يسمى "بالمحاسبة الابتكارية" هذا المصطلح الذي نتج من تغيير مفهوم المحاسبة من علم إلى فن، نتيجة الخبرة الميدانية و استغلال المرونة المحاسبية وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، ومصادقية القوائم المالية عن طريق التلاعب بالأرقام المالية حسب رغبة الإدارة لتحقيق أهداف معينة.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

أولاً: إشكالية الدراسة

ما تأثير تحقق ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية حسب

آراء عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة؟

ولإيضاح الإشكالية الرئيسية سنحاول صياغة مجموعة من الأسئلة الفرعية المتمثلة في:

- ❖ ماهية حوكمة والشركات وركائزها؟
- ❖ ماهية المحاسبة الابتكارية ودوافعها؟
- ❖ هل يؤثر تحقق ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية؟
- ❖ هل يؤثر تحقق ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية؟
- ❖ هل يؤثر تحقق ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات الآتية:

- ❖ الفرضية الأولى: تحقق ركيزة مجلس الإدارة يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.
- ❖ الفرضية الثانية: تحقق ركيزة الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

❖ الفرضية الثالثة: تحقق ركيزة المراجعة الخارجية يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

ثالثا: أسباب ودوافع اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- ✓ الاهتمام الشخصي بحوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية.
- ✓ حداثة موضوع حوكمة الشركات وارتباطها بالمحاسبة الابتكارية.
- ✓ تنوع البحوث الأكاديمية الجامعية في المكتبة.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- ✓ التعرف على ركائز حوكمة الشركات.
- ✓ إبراز دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الابتكارية.
- ✓ تبيان الجوانب السلبية ومشكلات ممارسة المحاسبة الابتكارية.

خامسا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذا الدراسة من خلال دراسة كيفية الحد من الممارسات الانتهازية الممارسة من طرف إدارة الشركة والمتمثلة في المحاسبة الابتكارية وذلك من خلال الربط بين مدى تحقق ركائز حوكمة الشركات والمتمثلة في (ركيزة مجلس الإدارة، وركيزة الإفصاح، وركيزة المراجعة الخارجية) والمحاسبة الابتكارية.

سادسا: حدود الدراسة

اقتصرت دراستنا على ثلاث ركائز أساسية لحوكمة الشركات هي (ركيزة مجلس الإدارة و ركيزة الإفصاح وركيزة المراجعة الخارجية) وما مدى تأثيرها على الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية، وفقا لآراء عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة.

سابعا: المنهج المتبع

الفصل النظري اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على ركائز حوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية أما الفصل التطبيقي اعتمدنا على دراسة الحالة، كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لمعرفة العلاقة بين متغيرات البحث.

ثامنا: صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا عند أعدادنا لهذه الدراسة ما يلي:

- عدم توفر المراجع خاصة الكتب في مجال المحاسبة الابتكارية
- صعوبة تطبيق الدراسة على الواقع لعدم تطبيق حوكمة الشركات

تاسعا: الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: دراسة أمينة فيداوي بعنوان: " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " أطروحة دكتوراه طور ثالث، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، 2014/2013، تخصص مالية، محاسبة و التسويق في المؤسسة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل 1995"، كما تم قياس جودة و ركائز حوكمة الشركات باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية، وتوصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ركيذتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيذتي الرقابة والمساءلة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعض الشركات المدروسة بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

الدراسة الثانية: دراسة عبد الباسط مداح بعنوان " أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات " أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، 2017-2018، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، عالجت الدراسة إشكالية ما مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- أنه على الرغم من وجود أساس محكم لتطبيق حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلا أن الأمر مزال يحتاج إلى المزيد من التطوير وتحديد للمفاهيم بشكل أدق، فهناك بعض الغموض الذي يرتاب أصحاب المؤسسات الاقتصادية حول مفهوم حوكمة الشركات.
 - أن تطبيق حوكمة الشركات يوفر معلومات مالية ذات جودة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة و الأطراف ذات المصلحة بما ينعكس إيجابا على أداء المؤسسات الاقتصادية، وفي حالة عدم التطبيق السليم لحوكمة الشركات وكذا غياب الجودة في المعلومات المحاسبية من أسباب ظهور الفساد المالي.
- الدراسة الثانية:** دراسة رضاني خديجة بعنوان " دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية" مذكرة مقدم لنيل شهادة ماستر، 2012-2013، تخصص محاسبة وتدقيق، عالجت الدراسة إشكالية ما دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية توصلت الدراسة أن حوكمة الشركات نظام تعتمد الشركة من أجل ضمان الإدارة السليمة لأصولها ومواردها والمحافظة على حقوق كل من لهم علاقة معها، من خلال إعطاء مجلس الإدارة المسؤوليات والصلاحيات تساعد في المحافظة على حقوق أصحاب المصالح. وتوصلت الدراسة كذلك أن ممارسات المحاسبة الابتكارية قانونية لأنها تنحصر في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بهذه المعايير، وتكمن خطورتها في تضليل قارئ القوائم المالية والتقارير المالية عند اتخاذهم لبعض القرارات كقرار الاستثمار أو تكوين علاقة مع الشركة، أو من أجل التهرب الضريبي.

عاشرا: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية التي تم طرحها والتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول الفصل الأول تم تقسيمه إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول سيتم عرض فيها الجوانب النظري لحوكمة الشركات من مفهوم و مبادئ حوكمة الشركات و ركائزها.

- المبحث الثاني سنتعرف من خلاله على مفهوم المحاسبة الابتكارية وأسباب اللجوء إليها ومختلف التصديات والتحديات التي قامت بها مختلف الهيئات العالمية للحد من هذه الظاهرة.

الفصل الثاني: تناول هذا الفصل من الدراسة علاقة ركائز حوكمة الشركات بالمحاسبة الابتكارية من خلال ثلاث ركائز أساسية وهي:

- علاقة ركيزة الرقابة والمساءلة بممارسات المحاسبة الابتكارية (ركيزة مجلس الإدارة و المراجعة الخارجية).
- علاقة ركيزة الإفصاح و بممارسات المحاسبة الابتكارية.
- علاقة ركيزة مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الابتكارية.



الفصل الأول:

الإطار النظري

لحوكمة الشركات

والمحاسبة الابتكارية



تمهيد

أن ظهور شركات المساهمة برز معه بعض المشاكل عن انفصال الملكية من التسيير أو ما يعرف بنظرية الوكالة، نتيجة تضارب المصالح بين الملاك ومجلس الإدارة وكثرة الانهيارات المالية التي هزت كبرى الاقتصاديات في العالم نتيجة لبعض الممارسات غير الأخلاقية من طرف مسيرو الشركات، مما دل ذلك عن نقص فعالية النظام الرقابي آن ذاك، كل هذا ساعد في ظهور حوكمة الشركات للحد من هذه المشكل ومساعدة الأطراف ذات المصلحة على مراقبة الشركة وتعزيز الشفافية على القوائم المالية والقضاء على التلاعب المالي.

وعلى ضوء هذا سوف نتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الجوانب النظرية لحوكمة الشركات وركائزها وأهميتها أهدافها
- المبحث الثاني: الجوانب النظرية للمحاسبة الابتكارية وأسباب التي تؤدي إلى استخدامها و الاتجاهات الحديثة للحد منها.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

1-تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) لحوكمة الشركات

"حددت هذه المنظمة تعريفاً لحوكمة الشركات بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها واليات الرقابة على الأداء".¹

2 - تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) لحوكمة الشركات

"عرفت الحوكمة على أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة شؤون الشركات والتحكم في سير أعمالها".² وعرفت أيضاً: "بأنها نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة، مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام".³

3-تعريف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) لحوكمة الشركات

"بأنها عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها و مراقبتها، والتأكد من كافة الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط قيمة للشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة لتحقيق فعالية الحوكمة".⁴

¹ طلحة أحمد، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة عمار التليجي بالأغواط، الجزائر، 2011-2012 ص 15.

² قرواني أسامة، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص 4.

³ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص و مصارف)،الدار الجامعية، ط 2، القاهرة،مصر، 2007، ص22.

⁴ غربي حليلة، زوبينة بن كشيدة، دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، ص 27.

من خلال هذه التعاريف لحوكمة الشركات نستخلص التعريف التالي: "تعرف بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الإدارة والفعالية و حفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء على الشركة".

ثانياً: خصائص وأهداف حوكمة الشركات

سنتناول خصائص وأهداف حوكمة الشركات كالآتي:

1- خصائص حوكمة الشركات

هناك مجموع من الخصائص التي يجب أن تتوفر حتى يتحقق الغرض من الحوكمة وتتمثل في الآتي:¹

الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث داخل المنشأة.

الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط.

المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

2 - أهداف حوكمة الشركات

تطمح حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكرها كالآتي:

يرى "بن درويش، 2007" انه يمكن حصر أهداف حوكمة الشركات في النقاط التالية:²

✓ الفصل بين الملكية والرقابة والإدارة على الأداء.

✓ تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

✓ إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها.

✓ المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما

مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلي الجمعية العامة للشركة.

✓ عدم الخلط بين مهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات

أعضائه.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

² أمينة فيداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ط الثالث، جامعة باجي مختار

عناية، الجزائر، 2013-2014، ص 40.

- ✓ تقييم أداء الإدارة وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- ✓ تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- ✓ إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضون والقيام بدور المراقبين لأداء الشركات.
- ✓ تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذات المصلحة المشتركة.
- ✓ حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- ✓ منع استغلال السلطات من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين فيها.
- ✓ تشجيع تدفق الأموال وجلب الاستثمارات.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات

تظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:¹

- ✓ محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة وتوفير الشفافية والمساءلة، وكذا من خلال التحكم الجيد في المعلومات واستغلالها بشكل صحيح في اتخاذ قرارات سليمة.
- ✓ تحقيق ضمان السلامة والصحة والنزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- ✓ تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، باستخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركة تكاليف وأعباء هذه المخاطر.
- ✓ تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي وتحقيق فعالية الإنفاق، و خاصة أن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة بما يحدث داخل الشركة.
- ✓ تحقيق أعلى قدر من للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس الإدارة التابع للشركة، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها

- في حين يرى البعض أن حوكمة الشركات الجيدة تتجلى أهميتها في العناصر التالية:

- ✓ تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة والسليمة تؤدي إلى تحسين أداء السهم وتعظيم الربحية ويحافظ على مصالح المستثمرين وحملة الأسهم ويولد الثقة لديهم، مما يساهم في جلب رؤوس الأموال ويزيد

¹طلحة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

- من قدرت الشركات في المنافسة في لأجل الطويل، نظرا لما تتمتع به هذه الشركات من الشفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين.
- ✓ تعظيم ثروة الملاك وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيسي.
- ✓ تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة يعطي للشركات قدرة أكبر في الحصول على التمويل اللازم ويخفض تكلفة رأس مال الشركة، ويحقق أداء أفضل ومعاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح.
- ✓ يعتبر التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها.
- ✓ تجنب الوقوع في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد ومنع حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية.
- ✓ تساعد حوكمة الشركات الجيدة على جلب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية وكذا الحد من هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد الذي يعيق نمو الشركات.
- ✓ تساهم حوكمة الشركات في تهيئة الجو لنمو وتعدد الشركات المساهمة التي تعمل في مجالات حيوية وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني.
- ✓ تؤسس حوكمة الشركات الكثير من المبادئ والمعايير المهمة في عالم الأعمال مثل المسؤولية الاجتماعية، أخلاقيات الأعمال و الشفافية والنزاهة الإفصاح، وكل تلك الموصفات هامة لبيئة أعمال نموذجية.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

بعد تزايد أهمية حوكمة الشركات وتزايد الدعوات إلى ترسيخ هذا من طرف الشركات قامت العديد من المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشركات من أجل تسهيل تطبيقها في أرض الواقع و إرشاد الشركات والدول لوضع نظم فعالة لحوكمة الشركات، من بين المنظمات التي وضعت مبادئ لحوكمة الشركات نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، منظمة التجارة العالمية، مؤسسة التمويل الدولية... الخ

وتحت هذا العنوان سوف نتناول المبادئ التي صدرت من منظمة التعاون والاقتصادي والتنمية:¹

1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوى الشفافية والكفاءة وتحديد المسؤوليات بوضوح عن الأشراف والرقابة، وإلزام الجميع بتطبيق القوانين ويتم ذلك من خلال تطوير هيكل حوكمة

¹ .طلحة أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص، 23-29.

الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء، سواء كان ذلك على المستوى الكلي أو الجزئي بالإضافة إلى تحقيق النزاهة والكفاءة بالأسواق، إن الالتزام بالمتطلبات القانونية والرقابية في ممارسة الحوكمة تقتضي وجوب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الأطراف المختلفة في الشركة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور، مع ضرورة أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير المواد الأزمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطرق موضوعية.

2- حفظ حقوق المساهمين

يرتكز هذا المبدأ على حماية حقوق المساهمين من خلال وضع الضوابط والآليات التي تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة وتوفير حقوق التصويت والمشاركة الخاصة بالتغيرات الجوهرية مثل (طلب الإطلاع على دفاتر الشركة والمساهمة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة والتصويت على قراراتها، وكذلك أي عملية غير عادية تؤثر على البيئة الأساسية للشركة) وأيضاً وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي بعض المساهمين من الحصول على قدرة من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة، كذلك إعطائهم الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين

تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة بما في ذلك حقوق الأقلية وحقوق المساهمين الأجانب، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر وذلك من مراعاة مايلي:

. معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وعبر توفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة، مع إخضاع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين لموافقتهم، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.

. حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية ويمنع التداول بين الداخلين في الشركة والتداول الشخصي الصوري.

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

4- دور أصحاب المصالح

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، أن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي:

- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإنه ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطة الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك؛

- السماح لدوي المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة؛

- تصميم هيكل فعال كفى للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين؛

5- الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة على العناصر التالية:

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح، وهياكل وسياسات ممارسة سلطات الإدارة بالشركات؛

- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية؛

- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة، أن يكون هذا المراجع والمراجع الخارجي قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛

- يجب أن تكفل الحرية كامل للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات الوثائق، وأجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول والموجودات الأخرى في المشروع، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على العاملين معه؛
- يجب توفير قنوات لبث وتوزيع المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة؛
- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل و الوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل؛

6- مسؤوليات مجلس الإدارة

- يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. وبمعنى آخر يتضمن هذا المبدأ مايلي:- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل المعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة والمساهمين وليس لحسان أنفسهم؛
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس، ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق التام معها؛
- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة و توجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتها أيضا، متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ضمان سلامة التقارير المحاسبية للشركة... الخ
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة المستقلة عن الإدارة وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها، ومن خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛

- يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة الوصول إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب؛
- يجب أن لا يكون للشخص أي ارتباطات مهنية أو شخصية بالنسبة للشركة المساهمة أو إدارتها غير خدمته كعضو مجلس إدارة؛
- يجب أن يجتمع المجلس بشكل متكرر، وأن يكون منفذا للحصول على المعلومات التي يحتاجونها من أجل تأدية واجباتهم؛
- يجب الفصل بين أدوار رئيس مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات

تعتبر ركائز الحوكمة الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات، وتتمثل في الآتي:

1- الإفصاح والشفافية

يعتبر الإفصاح من المفاهيم المحاسبية الجديدة في اللغة العربية تعني الظهور والوضوح وما تبين من الشيء من دلالة ويقصد به أيضا البيان وهو إظهار المقصود، فالإفصاح هو الإعلان عن الشيء أو نشره أو الإبلاغ موجهها إلى شريحة ومحددة من المجتمع، وقد يكون الإفصاح توجيهيا أو إلزاميا أو تنقيفيا حسب طبيعة الإفصاح والجهة الصادرة عنه.¹

2- الرقابة والمساءلة

تسعى حوكمة الشركات من خلال هذه الركيزة إلى تفعيل دور الأطراف ذات المصلحة في الرقابة على المؤسسة ومساءلتها وتمثل هذه الأطراف في:²

1-2 أطراف رقابية عامة: هذه الأطراف لاتدخل في طريقة عمل المؤسسة وتفاصيل تسييرها الدقيقة ولكن يمكنها أن تتدخل في حال ملاحظتها لإخلال بشروط معينة من طرف الشركة أو لإلزامها بتطبيق قواعد ومبادئ معينة تساعد في تحقيق الإفصاح والشفافية أو تساعد في حماية مصالح فئات معينة، ومن بين هذه الأطراف البورصة و البنك المركزي حالة البنوك، الدولة.

2-2 أطراف رقابية مباشرة: هي الأطراف التي تكون معينة بصفة مباشرة بأعمال المؤسسة ونتائج أدائها، والتي يجوز لها مساءلة المؤسسة عن تفاصيل عملها وأسباب نجاحها وفشلها، ويمكن لبعض هذه الأطراف

¹. قرواني أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

²بوالزليفة صابر، دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2013-2014، ص 24.

الإطلاع بصفة مباشرة ودورية على تفاصيل عمل الشركة ومختلف سجلاتها ومراقبتها مثل لجنة المراجعة و المدققين الخارجيين و الداخليين، والمساهمين ومجلس الإدارة.

2-3 أطراف رقابية أخرى: توجد أطراف أخرى يمكن لها مراقبة و مساءلة المؤسسة عن بعض عملياتها ونتائجها نظرا لتأثرها بهذه الأعمال والنتائج، ومن بين هذه الأطراف أيضا نجد الموردين والعملاء والمقرضين.

3- إدارة المخاطرة إدارة المخاطر جزء جد مهم من حوكمة الشركات كونها تحمي الشركة من المخاطر التي يمكن أن تتعرض إليها وبالتالي تحافظ على مصالح المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة، كما وعرف (Erik-1993) إدارة المخاطر على أنها "إدارة الأحداث التي لا يمكن التنبؤ بها، والتي قد تترتب عليها خسائر محتملة، إذا لم يتم التعامل معها بشكل مناسب"، وتتضمن عملية إدارة المخاطر ثلاثة مراحل أساسية:¹

✓ تعريف الخطر

✓ قياس الخطر

✓ التعامل مع الخطر

ويجب أن تكون هناك عملية رسمية لتحديد وتقدير الخطر في كافة المستويات بالشركة، كما يجب أن تكون هناك سياسة رسمية للتعامل مع المخاطر تحت إشراف مجلس الإدارة، أن يتم تحديد أدوار كافة الأشخاص المعنية بهذه العملية وأن تتوفر سجلات وتقارير خاصة بها. ومنه لا بد على الشركة من أمرين اثنين أولهما وضع نظام لإدارة المخاطر وثانيا الإفصاح وتوصيل المعلومات حول مخاطر المستخدمين وأصحاب المصالح، بالنسبة لنظام إدارة المخاطر يتضمن الأنشطة التالية:

✓ تجميع المعلومات عن الأصول الخطرة بالشركة.

✓ تحديد التهديدات المتوقعة لكل أصل .

✓ تتبع مواطن الخلل الموجودة بالنظام والتي تسمح للتهديدات بالتأثير في الأصل.

✓ حساب الخسائر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة إذا حدث التهديد المتوقع.

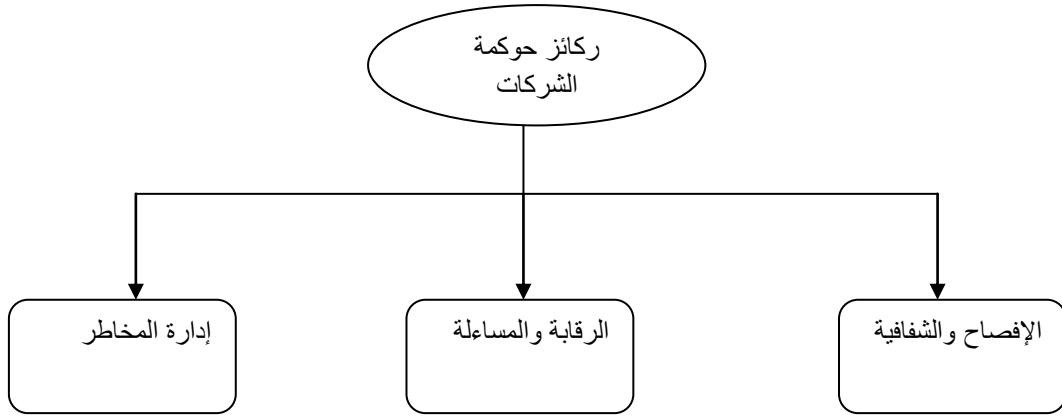
✓ تعيين وتقييم الأساليب والأدوات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها لتدنيها أو تجنب الخسائر المحتملة.

✓ تحديد الأساليب والأدوات التي قررت المنشأة الاعتماد عليها في إدارة المخاطر المحتملة وتطبيقها.

¹ ليوالزليفة صابر، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

- ✓ متابعة وتقييم نتائج الأساليب التي تم الاعتماد عليها في إدارة المخاطر.
 - ✓ تطوير وتعديل أداء وممارسات إدارة المخاطر للتوصل إلى نتائج أفضل.
- أما بالنسبة للإفصاح وتوصيل المعلومات الخاصة بالمخاطر المحتملة للأطراف ذات المصلحة فيجب أن يتم في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة.

الشكل رقم (1): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الابتكارية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الابتكارية

أولاً: تعريف المحاسبة الابتكارية

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الابتكارية، ونظرا لاختلافات وتوجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح ومن بينها ما يلي:

1-تعريف ناصر بن ديلبيروومولفوردي

-عرف الباحث المحاسبة الابتكارية من وجهة نظر أكاديمية بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل لبعضها و/أو جميعها "

- تعريف ملفورد"عرف المحاسبة الابتكارية على أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"¹

2- عرفت المحاسبة الابتكارية على أنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية.²

• ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج تعريفا للمحاسبة الابتكارية"هي عبارة عن مجموع العمليات والإجراءات التي تمارس من طرف أشخاص لهم دراية عالية بالنظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية و الخبرة الكافية للتلاعب بالمبادئ والبدايل المحاسبية،للتلاعب بالنتائج المحققة على مختلف القوائم المالية للشركة، لتغيير الصورة الحقيقية للمؤسسة لتحقيق أهداف معينة".

ثانيا : خصائص المحاسبة الابتكارية

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن للمحاسبة الابتكارية مجموعة من الخصائص التي تميزها وحسب"مطر والحلبي ،2009"تتمثل فيما يلي:³

✓ المحاسبة الابتكارية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

¹ أمينة فيداوي، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية "، باحثة دكتوراه،مجلة جامعة باجي مختار عنابة، العدد16.
² شعبان لطفي،زرزوادوسام،ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوقوالعلومالإنسانية،العددالاقتصادي،جامعة عاشور الجلفة،ص- 406.
³ أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص125-126.

- ✓ ممارسات المحاسبة الابتكارية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- ✓ ممارسات المحاسبة الابتكارية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي لها ممارسات قانونية.
- ✓ ممارسي المحاسبة الابتكارية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- ✓ ممارسات المحاسبة الابتكارية عامة وشائعة ولا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
- ✓ ممارسات المحاسبة الابتكارية استغلالية وغير أخلاقية.
- ✓ ممارسات المحاسبة الابتكارية ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

ثالثاً: سلبيات المحاسبة الابتكارية

إن لجوء المحاسبين لممارسة المحاسبة الابتكارية له انعكاسات على الشركة من خلال ما يلي:

أولاً- انتهاك السلوك الأخلاقي

أن السلوك الأخلاقي إستراتيجية فعل مسبقة مصممة إلى ما هو أبعد من الحد الأدنى من معايير الكمال المفروضة بالقوانين واللوائح، وهو قائم على افتراض بأن مدراء الشركة يكونون موجّهين بشيء ما هو أكبر من المصالح الاقتصادية، وأن القيم الشخصية يجب أن توجه أفعال الشركة".¹

ثانياً- انتهاك المعايير المحاسبية

أن إدارة الشركة بدلاً من استغلالها للمبادئ و المعايير المحاسبية لصالح الشركة نجد أنها تستغل تلك المبادئ و المعايير المحاسبية لتحقيق دوافعها الذاتية عن طريق تغيير الأداء الحقيقي للشركة من أجل إعطاء انطباع محتمل ومضلل عن الأداء الحقيقي للشركة، فاستغلال تلك المبادئ والمعايير المحاسبية والمرونة في السياسات المحاسبية قد يسمح بتوجيه الانتقادات حول جدوى مهنة المحاسبة في تنمية الاقتصاد القومي.²

ثالثاً- انخفاض قيمة الشركة

قد تؤدي ممارسات المحاسبة الابتكارية إلى انخفاض قيمة الشركة على المدى الطويل خاصة فيما يتعلق بالمصروفات الاختيارية، فعلى سبيل المثال عندما تلجأ إدارة الشركة إلى تخفيض مصاريف البحث والتطوير فإن هذا يؤدي إلى فقدان الشركة لميزتها التنافسية في السوق ويسمح للشركات المنافسة على تحقيق

¹سعد العنزي، نعم حسين، "المنطق في فلسفة السلوك الأخلاقي بمنظمات الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية"، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 3.

²عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، "إدارة الأرباح" عوامل نشونها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015، ص 25.

تطوير أفضل في منتجاتها، وبالتالي حصة سوقية أكبر على حساب الحصة السوقية للشركة مما يهدد بقائها أصلاً في السوق.¹

المطلب الثاني: العوامل التي ساهمت على ظهور المحاسبة الابتكارية ودوافع استخدامها

سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابتكارية، ولماذا يتم اللجوء إلى هذا النوع من الممارسات الانتهازية.

أولاً: العوامل التي ساهمت على ظهور المحاسبة الابتكارية

هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت في انتشار و ظهور المحاسبة الابتكارية وهي كما يلي:²

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغبتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة. **2- حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والتحكم الشخصي و التوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بعرض حساب الاهتلاك عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معطن ومن الصعب اكتشافه ويتم عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

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

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الابتكارية

¹سعود محمد عيال الركبي، أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعارها لأدوات المالية في سوق الكوئيتل لأوراق المالية (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015.

²رمضاني خديجة، " دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة آكلي محند أو لحاج، البويرة، الجزائر، 2013-2014، ص 60-61.

تتمثل دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية تبعا لاعتبارات مختلفة منها:¹

1- **التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الابتكارية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح الظروف التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوص أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة الشركة.

2- **الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح التمويل ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال فترة استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أنتقده أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات الطالبة للتمويل، وهنا تلجأ الشركة إلى استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سوف يؤثر على القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية، كما أن نقل انطباع جيد حول مديونية الشركة يمكن أن يقود لتخفيض تكاليف الاقتراض لدى الشركة.

3- **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض الشركات من خلال أساليب المحاسبة الابتكارية من تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

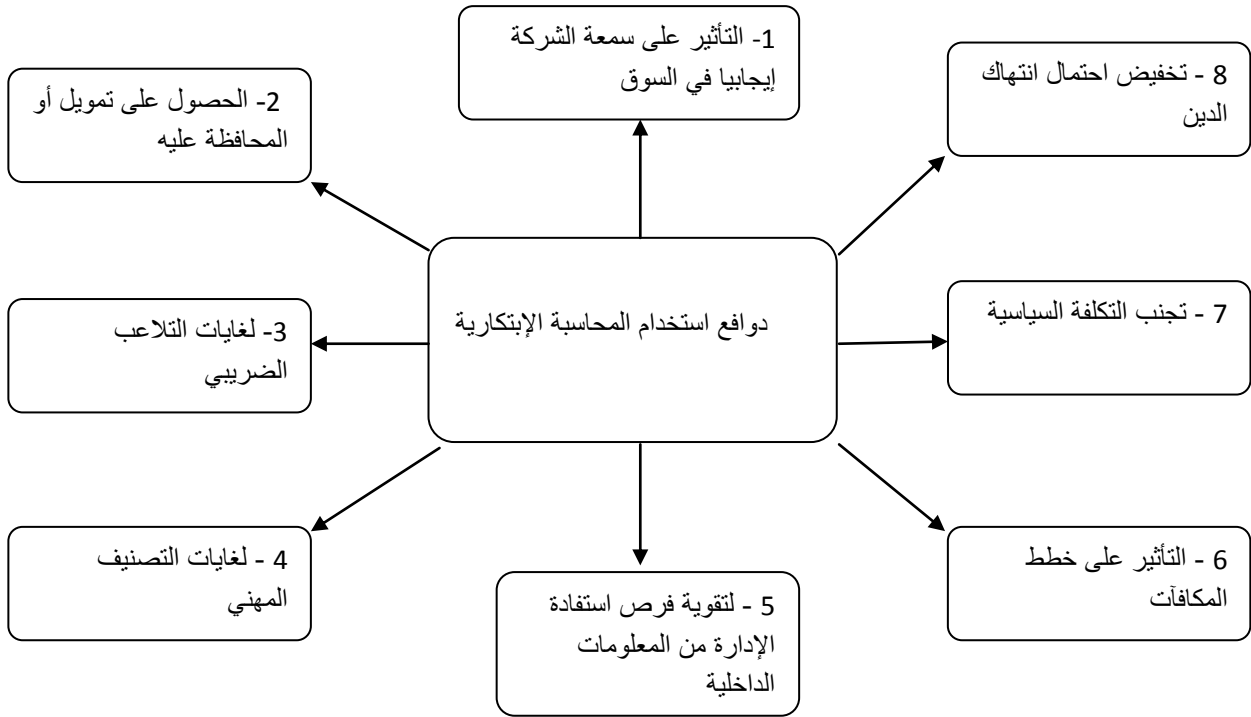
4- **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية وضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتها للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية المختلفة

¹ خلايفة ربحانة، " دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية "، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر

أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2014-2015، ص 58 59.

- 5- لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفي الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.
- 6- التأثير على خطط المكافآت: حيث يقوم المسيرون بممارسة أساليب المحاسبة الابتكارية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت مرتبطت بهذه الأرباح.
- 7- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية أخرى.
- 8- تخفيض احتمال انتهاك الدين: إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء أسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يغبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل رأس مال العامل أو معدلات لتغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

الشكل(2): دوافع استخدام المحاسبة الابتكارية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة للحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الابتكارية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فغلا المهتمين بهذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الابتكارية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم الحد منها، ومن أهم الاتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ما يلي:¹

أولاً. اتجاهات مجلس معايير المحاسبة الدولية

عند ما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها:

¹. أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص 189-195.

1- التقارب من معايير المحاسبة الأمريكية، وتلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبة جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

2- الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الابتكارية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، والحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية التي ظهرت في ذلك الوقت، ومن أهم التعديلات:

✓ العمل على إلغاء غالبية البدائل المحاسبية في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل.

✓ إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، لتجنب حجة عدم الغموض أو عدم الفهم للمعيار من طرف المحاسبين.

✓ العمل على إلغاء التناقضات و الغموض المتعارض الموجودة بين بعض المعايير

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

ثانياً. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

ويتم ذلك عن طريق :

1- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.

2- تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو ثبات استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني غير مسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو أن يكون التغيير إلى في الحالات الضرورية القصوى و شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

ثالثاً. تفعيل دور مراجعة الحسابات

ويكون ذلك من خلال:

✓ تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة القوائم المالية.

✓ التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الداخلي والخارجي.

- ✓ تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الابتكارية وبوسائلها المتعددة.
- ✓ تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسؤولة و بشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، إلا أن لجنة المراجعة بمناقشة كل من المراجعين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات التوجيهات الموضوعية من قبلها لتقليل تلك المخاطرة.
- ✓ تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنويا، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمراجع المستقل، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح، ومناقشة المواضيع المتعلقة بالدخل كآلية المتبعة من قبل الإدارة في اختيار شكل ونوع وتقديم القائم.
- ✓ ترتيب لقاءات مع الإدارة، والمراجعين الداخليين والخارجيين، في سبيل أن تتمكن لجنة المراجعة في تفعيل وظيفة الملاحظة.
- ✓ اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية.
- ✓مراجعة المشاكل المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة إدارة الشركة، حيث يجب على لجنة المراجعة وبشكل دوري مراجعة المشاكل التي تعترض المراجعين الداخليين والخارجيين خلال عملهم، مثل المشاكل المتعلقة بالقيود المفروضة على عملية المراجعة، أو القيود المفروضة على الوصول إلى معلومات معينة، وجميع الخلافات بينهم وبين إدارة الشركة.
- ✓ إنشاء وتفعيل سياسات خاصة بالاستماع ومصارحة موظفي شركات المراجعة من منطلق بأن هؤلاء قد يسعون للحصول على مركز وظيفي مرموق بالشركة التي يقومون بتدقيقها.

رابعاً. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية

ويتم هذا الأمر عن طريق التنقيف الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد فيها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو قطاع خاص، وتتم عملية التنقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تنقيفية وتعليمية، أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات المحاسبية الابتكارية التي تقوم بها بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

خامساً. تفعيل دور أخلاقيات الأعمال

وذلك عن طريق تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والمراجعة، ووضع ميثاق للسلوكي المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

سادسا. تفعيل دور حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل يقوم على ثلاث ركائز أساسية، تحكمه مجموعة من المبادئ وآليات رقابية داخلية وخارجية، وتعتبر الحوكمة من أهم الوسائل التي تشكل خطا دفاعيا للحد من ظاهرة المحاسبة الابتكارية والآثار التي قد تترتب عنها

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق عرضه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين و الإجراءات التي تحدد وتنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف ذات المصلحة من خلال ثلاث ركائز أساسية والمتمثلة في مجلس الإدارة و لجان المراجعة الخارجية والإفصاح.

أما المحاسبة الابتكارية فهي عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تستخدم لتحقيق أهداف خفية من طرف المسيرين و المحاسبين عن طريق استغلال المرونة المحاسبية، المتاحة في المعايير والأنظمة المحاسبية.



الفصل الثاني:

علاقة ركائز حوكمة

الشركات بالمحاسبة

الابتكارية



تمهيد

بعدما تعرفنا على الجوانب النظرية لحوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى علاقة ركائز حوكمة الشركات بممارسات المحاسبة الابتكارية، وكيفية الحد من هذه الظاهرة وتم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

- المبحث الأول: دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية من خلال آلية مجلس الإدارة و لجان المراجعة الخارجية
- المبحث الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية
- المبحث الثالث: دور ركيزة إدارة المخاطر في من ممارسات المحاسبة الابتكارية

المبحث الأول: دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

تشكل الرقابة أهم ركيزة من ركائز حوكمة الشركات، كما تمثل أهم وظيفة من وظائف التسيير في الشركة التي تحقق المساءلة، و لتفعيل الرقابة تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد اخترنا أهم الآليات الرقابية في الشركة و المتمثلة في نظام الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة و لجان المراجعة، المراجعة الداخلية و الخارجية، وسوف تقتصر دراستنا على ركيزة مجلس الإدارة والإفصاح ولجان المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية**1- تعريف مجلس الإدارة ومستوياته ومهامه****1-1 تعريف مجلس الإدارة**

هو أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه صلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، ويعتبر مجلس الإدارة أكثر آليات الحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحكومة، فالوظيفة السياسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار ويكون مجلس الإدارة مسؤولاً بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة.¹

1-2 طبيعة أعضاء مجلس الإدارة

يتم تصنيف أعضاء مجلس الإدارة إلى ثلاث مستويات:²

- ❖ **أعضاء الداخليين:** هم غالب الأعضاء الذين يعملون في مستوى الأعلى للإدارة التنفيذية كالمدير العام وكبار المديرين التنفيذيين، ووجود هؤلاء الأعضاء في المجلس ضروري لأنهم مصدر معلوماته عن الشركة بصفتهم يديرونها، وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها من غيرهم.
- ❖ **أعضاء الخارجيين ذوي العلاقة:** هم أعضاء المجلس الذين لديهم علاقة تعاقدية أو غير تعاقدية أو مصلحة مع الشركة ولكنهم لا يشاركون في نشاطاتها اليومية، مثل المساهمين في الشركة، الزبائن... الخ.
- ❖ **أعضاء الخارجيين المستقلين:** بما أن الأعضاء العاملين في الشركة أو الذين لديهم علاقة بها قد يكون لديهم نوع من الانحياز فلا بد من النوع الثالث من الأعضاء في مجلس الإدارة وهم الأعضاء المستقلين الذين لا تربطهم أي علاقة بالشركة، وهم في العادة أشخاص مهنيين ينتخبون لتقديم المشورة للشركة وقد يعملون في مواقع إدارية عالية في شركات لا تربطهم علاقة بالشركة، وقد يعملون في مجلس إدارة أكثر من شركة، وهم يجتهدون في أداء أعمالهم من أجل التعويضات التي يحصلون عليها وكذلك الشهرة التي يكتسبونها نتيجة لإتقان أعمالهم.

¹. رضاني خديجة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

². لبوالزليفة صابر، مرجع سبق ذكره، ص ص 38-39.

1-3 مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات

يقوم مجلس الإدارة بوضع نظام داخلي يتم مراجعته بشكل دوري، يحدد فيه مهام وواجباته ومسؤولياته بشكل مفصل من بينها ما يلي:¹

- ✓ وضع إجراءات وخطط عمل وتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومراجعتها وتقييم مدى تطبيقها بشكل دوري.
- ✓ وضع سياسات تنظيم العلاقة مع الأطراف ذوي المصلحة بما يضمن تنفيذ التزامات الشركة تجاههم وحفظ حقوقهم وتوفير المعلومات اللازمة لهم وإقامة علاقات جيدة معهم.
- ✓ وضع استراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات التي من شأنها تحقيق مصلحة الشركة وأهدافها وتعظيم حقوق المساهمين وخدمة المجتمع المحلي.
- ✓ اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان التزام حصول الشركة بأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول.
- ✓ وضع سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة.
- ✓ إعداد التقارير السنوية والنصف سنوية والربع سنوية ونتائج الأعمال الأولية السنوية عن أعمال الشركة، متضمنة البيانات المالية عن كل فترة، وفقا لأحكام التشريعات النافذة، على أن يتم الإعلان مسبقا عن موعد الإفصاح عن هذه البيانات في الوقت المناسب.
- ✓ وضع إجراءات اللازمة لضمان حصول جميع المساهمين بمن فيهم الأجانب على حقوقهم ومعاملتهم بشكل يحقق العدالة والمساواة دون تمييز.
- ✓ وضع آلية لاستقبال الشكاوي والاقتراحات المقدمة من قبل المساهمين بما في ذلك اقتراحات الخاصة بإدراج مواضيع معينة على جدول أعمال الهيئة العامة، بشكل يضمن دراستها واتخاذ القرار المناسب بشأنها خلال فترة زمنية محددة.
- ✓ تعيين المدير العام للشركة وإنهاء خدماته.
- ✓ تحديد مهام وصلاحيات الإدارة التنفيذية في الشركة.
- ✓ مراجعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية في الشركة ومدى تطبيقها للاستراتيجيات والسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.
- ✓ اعتماد أسس لمنح الحوافز والمكافآت والمزايا الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بما يساعد على تحقيق مصلحة الشركة وأهدافها وغاياتها.

¹. ليوالزليفة صابر، مرجع سبق ذكره، ص ص 39-40.

- ✓ وضع إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين في الشركة من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية.
- ✓ اتخاذ الخطوات والإجراءات اللازمة من أجل تحقيق الرقابة الداخلية على سير العمل في الشركة بما في ذلك إنشاء وحدة خاصة للرقابة والتدقيق الداخلي تكون مهمتها التأكد من الالتزام بتطبيق أحكام التشريعات النافذة ومتطلبات الجهات الرقابية والأنظمة الداخلية والسياسات والخطط والإجراءات التي يضعها مجلس الإدارة.

2- علاقة مجلس الإدارة بالمحاسبة الابتكارية

تظهر علاقة مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الابتكارية من خلال ما يلي:¹

1- علاقة هيكل الملكية بممارسات المحاسبة الابتكارية

تساعد ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة في تخفيض تضارب المصالح بين الملاك وبين المديرين وكلما زادت ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة أدى ذلك إلى تسن في إدارة الشركة من خلال تخفيض تكلفة الوكالة، وفيما يتعلق بممارسات المحاسبة الابتكارية، فلن ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة من المتوقع أن تؤدي إلى تخفيض الحافز الموجود لديهم للإفصاح عن الأرباح بما ينسجم ومصالحهم الخاصة، و بالتالي فإننا نستخلص ما يلي:

- الشركات التي تكون فيها هياكل الملكية مشتتة بين عدد كبير من الملاك، كل منهم يمتلك عددا محدودا من أسهم رأس مال الشركة يكون المدراء فيها في وضع يسمح لهم باستخدام الطرق والأساليب والوسائل التي تمكنهم من تحقيق مصالحهم نظرا لعدم وجود حافز لدى المساهمين لمراقبة أنشطة الشركة عن قرب من جهة، بالإضافة إلى ضعف مشاركة المساهمين في قرارات أو سياسات الإدارة من جهة أخرى.

- الشركات التي تتصف بهياكل ملكية مركزة، أو شركات القطاع العام، فهي تخضع للمراقبة والمتابعة من طرف المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية، وذلك بحكم امتلاكهم القوة والحافز على مراقبة الإدارة عن كثب مما يحد من حرية المدراء في ممارسة المحاسبة الابتكارية.

2- علاقة حجم مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الابتكارية

يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة عاملا هاما في فعالية مجلس الإدارة، ولكن الدراسات التي تناولت حجم مجلس الإدارة لم تقدم دليلا واضحا حول العلاقة بين حجم المجلس وبين فاعليته في الرقابة، حيث ترى بعض الدراسات أن مجلس الإدارة الأكبر حجما أقل فاعلية، و أخرى تشير إلى أن مجلس الإدارة كبير العجم

¹. أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص 247-251.

يقدم منفعة للشركة من خلال تنوع خبرات أعضائه وقدرتهم على التعامل مع البيئة بشكل أفضل، أو يميل رأي الباحث إلى رأي " Biao Xie & Wallace Davidson, 2003 " أنه كلما كان حجم مجلس الإدارة صغيرا كلما كانت رقابة الشركة أكثر فعالية، مما يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

3- علاقة استقلالية مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الابتكارية

تلعب استقلالية مجلس الإدارة دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين الملاك وبين المديرين، وتعتبر استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح الملاك، وهناك ثلاث خصائص رئيسية يمكن الاعتماد عليها للوقوف على استقلالية مجلس الإدارة وهي:

- أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (مديرين تنفيذيين).
- أن يتم فصل الأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.
- وجود لجنة تعيين أو ترشيح للوظائف مستقلة تابعة للإدارة التنفيذية.

وتعتبر استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من المزايا التي تفضلهم عن الأعضاء الآخرين، حيث أن أعضاء المجلس غير المستقلين تتوفر لديهم القدرة على التصرف وفق مصالحهم بطريق المحاسبة الابتكارية، إلا أن أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يشغلون وظائف تنفيذية يسعون إلى تحسين سمعتهم فيما يتعلق بقدرتهم وخبرتهم في الرقابة على القرارات الإدارية والرقابة بشكل عام.

المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية أنواعها

1- تعريف المراجعة الخارجية: هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.¹

2- أنواع المراجعة الخارجية

¹ محمد البشير جلول، " دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2015-2016، ص 12.

هناك عدة تصنيفات للمراجعة الخارجية (من حيث الهدف، والإلزام، والنطاق، نطاق المراجعة، البعد الزمني...) وتنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى ما يلي:¹

- ❖ **المراجعة القانونية (الإجبارية):** أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- ❖ **المراجعة التعاقدية (الاختيارية):** يقوم بها محترف بطلب من احد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديدها سنويا.
- ❖ **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها طرف خارجي بطلب من المحكمة.

ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية للأطراف الأخرى

- تخدم المراجعة الخارجية أطراف داخلية وخارجية، نتيجة لما اكتسبته القوائم المالية من مصداقية وجودة إضافية على ما تحتويه من معلومات، وتعتبر الأطراق التالية من أهم الجهات التي تهتم بهذه المعلومات:
- ✓ **أصحاب المؤسسة:** سواء كانوا المال كفراد أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المراجع يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في الشركة.
 - ✓ **إدارة المؤسسة:** تعتبر إدارة المؤسسة من أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تم مراجعتها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة.
 - ✓ **البنوك والدائنون:** للاطمئنان على قدرة الشركة بالوفاء بالتزاماتها ومختلف الديون.
 - ✓ **الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية:** لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات التي يتم تداول أسهمها وسندتها، قد تم مراجعتها.
 - ✓ **المحللون الماليون والاقتصاديون:** حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم على نحو أفضل للاستثمار.

3- علاقة المراجعة الخارجية بممارسات المحاسبة الابتكارية

حتى نضمن جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات الإدارة لسلوك التلاعب عن طريق:²

1- علاقة حجم منشأة المراجعة الخارجية بممارسات المحاسبة الابتكارية

¹. المرجع نفسه، ص 13.

². أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 264-266.

إن منشآت المراجعة الخارجية الكبيرة المرتبطة بمنشآت دولية تهتم بالجودة و الفعالية مقارنة بغيرها التي لا ترتبط بمنشآت دولية، فكلما كانت منشأة المراجعة الخارجية مرتبطة بمنشآت دولية كلما قلت ممارسات المحاسبة الابتكارية.

2- علاقة سمعة المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الابتكارية

إن السمعة السيئة تؤثر سلبا على أعمال المراجع الخارجي لسرعة ذبوع تلك السمعة السيئة في سوق رأس المال، فكلما كانت سمعة المراجع الخارجي جيدة كلما قلت ممارسات المحاسبة الابتكارية.

3 - علاقة مراقبة أداء المراجع الخارجي عن طريق التفتيش الداخلي بممارسات المحاسبة الابتكارية

حيث أن مراقبة أداء المراجعين الخارجيين عن طريق التفتيش الداخلي بمنشأة المراجعة يدفع المراجعين نحو الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، مما ينعكس ايجابيا على أدائهم و يقلل من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

4 - علاقة تخصص الصناعة لدى المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الابتكارية

إن تخصص الصناعة وان كان محدود القيمة في ظل المهام الروتينية إلا أنه ذو قيمة كبيرة في المهام المعقدة، حيث يتوافر لدى المراجع الخارجي المتخصص في الصناعة التي يعمل بها العميل موضوع المراجعة هيكل معرفة يساعده في بناء أحكام قوية و متميزة، مما ينعكس ايجابيا على أداءه و يقلل من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

5- علاقة مدة خدمة المراجعة الخارجية بممارسات المحاسبة الابتكارية

إن طول مدة خدمة المراجعة الخارجية تؤثر سلبا على استقلال المراجع، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة المحاسبة الابتكارية، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة الخارجية كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة هذه الممارسات.

6 - علاقة أهمية العميل موضوع المراجعة بممارسات المحاسبة الابتكارية

إن عميل المراجعة المهم والذي تمثل أتعابه نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة المراجعة يمارس ضغوطا على المراجع الخارجي ليتغاضى عن سلوك المحاسبة الابتكارية، مما يفقده استقلاله ويؤثر سلبا على أداءه، و بالتالي كلما قلت أهمية عميل المراجعة كلما قلت ممارسات المحاسبة الابتكارية.

7- علاقة أتعاب المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية

في بعض حالات قد ترتبط الأتعاب العالية للمراجع الخارجي بالتغاضي عن مخالفات جوهرية، وعلى النقيض من ذلك ففي حالات أخرى قد ترتبط الأتعاب العالية بالجهد الإضافي الذي يبذله المراجع للتحقق من سلامة القوائم المالية، فكلما زادت أتعاب المراجع الخارجي كلما زاد تفانيه في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

8 - علاقة المساءلة القانونية للمراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الابتكارية

للمساءلة القانونية تأثير نفسي ايجابي، حيث تمثل الرادع للمراجع الخارجي عن الفشل في اكتشاف المخالفات الجوهرية، ولكن لا يظهر هذا الأثر بصورة واضحة إلا في ضوء توافر الكفاءة والتأهيل المهني للمراجع، وكذلك التطبيق الفعلي للقوانين والتشريعات في حالة مخالفة المراجع لها، و بالتالي كلما زادت المساءلة القانونية للمراجع الخارجي كلما زاد جهده في محاولة كشف ممارسات المحاسبة الابتكارية.

9 - علاقة استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الابتكارية

إن استقلالية وموضوعية المراجع الخارجي يضمنان نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه الإدارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية، مما ينعكس ايجابيا على أداءه، و بالتالي كلما زادت استقلالية و موضوعية المراجع الخارجي كلما قلت ممارسات المحاسبة الابتكارية.

10 - علاقة تأهيل ومهارة المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الابتكارية

يلعب مستوى تأهيل المراجع الخارجي ومهارته المهنية دورا هاما في قدرته على اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، مما ينعكس ايجابيا على أداءه، و يقلل من ممارسات، المحاسبة الابتكارية.

الجدول رقم(01): إجراءات المراجعة الخارجية المضادة لممارسات المحاسبة الابتكارية

البند قيد المراجعة رقم المبيعات	الأسلوب المستخدم	الإجراء المضاد الذي يقوم به المراجع
	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، و من المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	التحقق من فواتير البيع و خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة.

تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.	تكلفة البضاعة المباعة
تخفيض تكلفة التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية و من ثم زيادة صافي الأرباح.	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف .	مصروفات التشغيل
المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال و أخذه بنظر الاعتبار.	نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة
تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.	البنود الاستثنائية والبنود غير العادية
محاولة تحسين نسب السيولة.	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.	النقدية
زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.	الأصول المتداولة
المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.	الذمم المدينة
زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.	المخزون السلعي
التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة كنتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل كالمركز المالي.	الاستثمارات طويلة الأجل
تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم المالية بتخفيض مصروف الاهتلاك.	التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك.	الأصول طويلة الأجل
زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.	الأصول غير الملموسة
تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة .	المطلوبات المتداولة
تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك و عمل التعديلات	المطلوبات طويلة الأجل

اللازمة في نسب الرفع المالي.		
تعديل ربح العام الجارم والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.	تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة كاستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.	حقوق المساهمين
دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديله بالشكل المناسب.	التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات و تخفيض المطلوبات.	الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة

المصدر: أمينة فيداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ط الثالث، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2013-2014، ص 266.

ومن هنا يمكن القول بأن مهنة المراجعة الخارجية قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى المراجعة الحيادية للمعلومة المحاسبية، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالبيانات المالية موضوع الفحص، وقد تتمثل تلك الأدلة في المعلومات الموجودة بالدفاتر، اليوميات والحسابات، المستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارنها مع المعايير المقررة (المعايير المحاسبية أو الأسس المحاسبية المتفق عليها)، وذلك ليتأكد من صدق وعدالة عرض البيانات المالية، و تأسيسا على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في إبداء رأيه من خلال تقريره عما إذا كانت تلك البيانات التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا، و أنها لا تتضمن أي تجاوزات أو تحريفات و أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

المبحث الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

لقد كشفت الأزمات العالمية الحاجة الماسة إلى تدعيم مفهوم الإفصاح كركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات وترسيخ تطبيقها لإرساء الشفافية، ذلك لان افتقاد الشفافية سيؤدي بالضرورة إلى افتقاد المساءلة، وكلاهما يؤدي إلى الضعف المالي سواء في الشركات أو على مستوى الدولة، فالإفصاح المحاسبي في البيانات المالية مطلب جوهري من أجل مزيد من الشفافية والمصادقية وخدمة أصحاب المصالح، كما أنه سلاح فعال للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية بطريق المحاسبة الابتكارية.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح

1- تعريف الإفصاح

تعددت التعاريف لهذا المصطلح وهي كالاتي:

- يعرف الإفصاح على أنه تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية التي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق بالشكل الأمثل - ويعرف الإفصاح أيضا على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وظيفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجدول المكمل في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي هذه القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة.¹

- ويعرف كذلك على أنه "عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم الإفصاح عنه وبأي وسيلة".²

2- أهمية الإفصاح

يستمد الإفصاح المحاسبي أهميته من الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل الجهات المتعددة المستفيد منه، باعتباره من أدوات الاتصال التي بدونها لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ولقد تزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة لعدة أسباب منها:³

- إصدار تشريعات لضمان حقوق الأطراف ذات المصلحة، حيث لم يبق هناك مبررات لإدارة الشركات للتهرب عن الإفصاح عن المعلومات بحجة الحرص على حماية مصالح المساهمين؛
- التزام الشركات (خاصة شركات المساهمة) من حيث شروط الإفصاح للوائح التي تصدرها لجنة البورصة بشأن الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للشركات الأخرى المدرجة فيهل؛
- قيام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار المعيار المحاسبي رقم 05 المتعلق بالإفصاح في البيانات الخاصة بالشركات.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى أنواع الإفصاح المحاسبي والأهداف المبتغاة منه

أولا: أنواع الإفصاح

¹. طلحة احمد، مرجع سبق ذكره، ص ص، 47-48.

². قرواني أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³. عبد الباسط مداح، " أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة

الدكتوراه ط الثالث، جامعة محمد بوظيف المسيلة، الجزائر، 2017-2018، ص 76.

يعد الإفصاح المحاسبي حسب ما تراه "لايقةة، 2007" من أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم، وبينهم و بين إدارة الوحدة، أو بين مراجعي الحسابات من جهة و مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، و نادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل، بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، و تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي:¹

- **الإفصاح الكامل:** و يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأية معلومة ذات اثر محسوس على قارئها.

- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** و هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية و غير العادية في القوائم المالية أو الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصادر تمويله.

- **الإفصاح الكافي:** ويشير إلى الحد الأدنى الواجب إظهاره من المعلومات.

- **الإفصاح الملائم:** وهو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات المالية و ظروف المنشأة و طبيعة المنشأة.

- **الإفصاح الوقائي:** و يعني أن البيانات المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضملة لأصحاب المصالح، و يهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.

- **الإفصاح العادل:** ويهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية.

ثانيا: أهداف الإفصاح

لابد أن يكون لكل شيء هدف وعليه فإن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية له هدف وغرض، وهو توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح، و يوجد اتجاهين في الإفصاح:²

1- **الاتجاه التقليدي في الإفصاح:** هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

¹. أمينة فيداوي مرجع سبق ذكره، ص 229.

². عبد الباسط مداح، مرجع سبق ذكره، ص 81.

2- الاتجاه المعاصر في الإفصاح: ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر ممكن الموضوعية، التي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح يشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون والمحليلين في اتخاذ القرار.

المطلب الثالث: علاقة ركيزة الإفصاح بممارسات المحاسبة الابتكارية

تعد التقارير والقوائم المالية المعلنة خلاصة ما تم من عمليات وأحداث اقتصادية خلال السنة المالية، إذ يخضع إعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها تحدد البيانات التي تشملها وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وعرضها، فإدارة الشركة هي الجهة المسؤولة عن محتوياتها، فهي التي تختار الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة العمليات والأحداث الاقتصادية، وتسعى لإظهار مركزها المالي بأفضل صورة وإن يكن وضعها الاقتصادي مستقرًا لئلا من تأثير مباشر على قيمة الشركة، فالمستثمرون والمقرضون والأطراف الأخرى يعتمدون على القوائم المالية المعلنة، لذلك تلجأ إدارة الشركة وتحت ظروف تشغيلية معينة، و بطريق المحاسبة الابتكارية إلى التدخل في القياس والإفصاح المحاسبي، وذلك باختيار طرق وسياسات محاسبية تؤثر على الأرقام المحاسبية المفصح عنها، مستغلة بذلك المرونة المتاحة لخدمة أغراضها، بحيث تظهر بشكل لا يتنافى في الظاهر مع المبادئ و المعايير المحاسبية، بحيث تضلل وتتلاعب بالأرقام المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة. وهنا يبحث الإفصاح المحاسبي بأساليبه و طرقه عن حل لمنع مثل هذه الممارسات أو بالأحرى الحد منها إلى أدنى مستوى معقول، ومما لا شك فيه أن أي قصور في متطلبات الإفصاح يجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مظلة مما ينعكس سلباً على اتخاذ القرار من جانب المستثمر الحالي و المرتقب و الذي يعتبر المستخدم الأول الذي تسعى المعايير المحاسبية الدولية و معايير التقرير المائي لتلبية حاجته. و يلعب الإفصاح المحاسبي كركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات دوراً بارزاً في تحقيق الشفافية، ضمان جودة المعلومة المحاسبية و تجنب الفشل في اتخاذ القرارات، وكذا تخفيض حالة عدم التأكد، وقد تعددت الآراء و الدراسات التي بحثت عن كيفية تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيلها تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

و في إطار ذلك يمكننا تقديم النقاط التالية :

¹. أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 237-239.

✓ ضرورة الإفصاح عن الطرق و السياسات المحاسبية المتبعة، التبرير في حال تغييرها شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

✓ ضرورة الإفصاح عن المعلومات التنبؤية التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي والإداري للمنظمة، فهذا الإفصاح يفيد في الحد من الإشاعات التي تصدر من قبل بعض المنظمات، أو بعض الأطراف في السوق ولكن في نفس الوقت لا بد عند الإفصاح عن الربح المستقبلي المتوقع من استخدام الأساليب العلمية والإحصائية في تخطيط الربح، بعيدا عن التقديرات الشخصية للمحاسبين للتأكد من دقة هذا المؤشر المتوقع حيث أنه في بعض الأوقات عندما تقصح الإدارة عن مؤشرا متوقعا للربح ستوضع الإدارة أيضا في مشكلة الوفاء بهذا المؤشر.

✓ ضرورة الإفصاح عن إتباع الشركة لمعايير المحاسبة الدولية.

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح كلا من النتائج المالية والتشغيلية.

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح أهداف و سياسات المنظمة.

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح أساليب و سياسات توزيع الأرباح.

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح ملكية الأغلبية و حقوق التصويت.

✓ ضرورة أن يحتوي الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين و مرتباتهم و حوافزهم.

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح عن قيمة ومخاطرة الأصول، و عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب.

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

✓ ضرورة أن يتضمن الإفصاح على هيكل و سياسات وأساليب الحوكمة في الشركة.

ومهما اختلفت آراء الباحثين حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي فلا بد من وجود مجموعة من المعايير المرجعية التي يمكن تطبيقها على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بحيث لمتخذي القرارات الرجوع إليها بفرض تقويم جودة المعلومات المحاسبية، وبما إن الإدارة عندما لجا إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية للتأثير على مؤشر الربح ونسب توزيعه تستخدم التلاعب في عرضا لبيانات المالية كإحدى الوسائل الأساسية لتحقيق أهدافها بهدف إيصال رسائل خاطئة ومخالفة للواقع لمستخدمي البيانات المالية، لذلك لا بد من تنظيم عملية الإفصاح المحاسبي وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية و معايير التقرير المالي

.IAS/IFRS

المبحث الثالث: دور ركيزة إدارة المخاطرة في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية

المطلب الأول: تعريف إدارة المخاطر وأهدافها

سوف نتناول تحت هذا العنوان تعريف إدارة المخاطر وأهدافها

1- تعريف إدارة المخاطر

تعريف لجنة (COSO) لإدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة على أنها: " عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة، الإدارة و العاملين، تنطوي على الرقابة الداخلية، و تطبق ضمن استراتيجية المنشأة، و هي مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في الأمور الخاصة بكفاءة و فعالية العمليات، إمكانية الاعتماد على التقرير المالي، و الالتزام باللوائح و القوانين المطبقة".¹

تعريف معهد المراجعين الداخليين (IIA) لإدارة المخاطر على أنها: "عملية منظمة، متسقة و متكاملة، تطبق على مستوى المنشأة لتقدير، و تحديد كيفية التقرير عن الفرص و التهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف هذه المنشأة".²

وعرفت أيضا: " على أنها مجموعة من الأساليب العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار لمواجهة أي خطر وذلك من اجل منع أو تقليل الخسائر المادية المحتملة ومن ثم الحد من ظاهرة عدم التأكد"³

2- أهداف إدارة المخاطر

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية لإدارة المخاطر فيما يلي:⁴

يطرح معظم الباحثين أهدافا متعددة لإدارة المخاطر والهدفان الرئيسيان يتمثلان في التخفيف من تأثيرات وتقليل التكلفة إلى الحد الأدنى، حيث يعرف (Williams and Heinz) إدارة المخاطر بأنها " تقليل الآثار السلبية للمخاطرة إلى الحد الأدنى بأقل تكلفة ممكنة من خلال التعرف عليها وقياسها والسيطرة عليها" أما (Mehr and Hedges) فيقولان في كتابهما الكلاسيكي " إدارة المخاطر: مفاهيم وتطبيقات " إن إدارة المخاطر لها مجموعة متنوعة من الأهداف يصنفانها إلى فئتين هما:

¹. أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص 207.

². أمينة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص 207.

³. بن خالد سهام، الكيحل نزهة، " إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017-2018، ص 3.

⁴. عبدلي لطيفة، "دور ومكانة ادارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص ص 57-60.

❖ أهداف ما قبل الخسارة

❖ أهداف ما بعد الخسارة

ويطرحان الأهداف التالية في كل فئة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أهداف إدارة المخاطر

أهداف ما قبل الخسارة	أهداف ما بعد الخسارة
❖ الإبقاء	❖ الاقتصاد (التوفير)
❖ مواصلة النشاط	❖ تقليل القلق
❖ استقرار الأرباح (أو المكاسب)	❖ أداء الالتزامات المفروضة خارجيا
❖ استمرارية النمو	❖ المسؤولية الاجتماعية
❖ المسؤولية الاجتماعية	

المرجع: عبدلي لطيفة، "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص ص 57-60.

يمكن إيجاز أهداف إدارة المخاطر ما بعد الخسارة فيما يلي:¹

● **البقاء والاستمرارية:**

الهدف الأول لإدارة المخاطر هو البقاء وضمن استمرارية وجود المنظمة ككيان عامل الاقتصاد.

● **استقرار الأرباح:**

ينبع هدف استقرار الأرباح (أو المكاسب) من التأثير الذي يمكن أن تحدثه التغيرات والتباينات الواسعة في المكاسب على الملاك والأطراف الثالثة، حيث يفضل المساهمون الأرباح المستقرة عن المكاسب التي تتقلب بشكل واسع، ولأن المستثمرين يفضلون عموما التدفق المستقر للدخل، فإن إدارة المخاطر يمكن أيضا أن تسهم في الأداء الإجمالي للشركة بخفض التباينات في الدخل التي تنتج من الخسائر المرتبطة بالمخاطر البحتة إلى أقل مستوى ممكن التخطيط وهو هدف مرغوب في حد ذاته، مما يجعل العبء الضريبي الطويل المدى للمنشأة سوف يكون أقل عندما تكون الأرباح مستقرة نسبيا بمرور الوقت.

● **استمرارية النمو:**

¹. عبدلي لطيفة، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

هو استمرار نمو المنشأة، فيمكن للشركة أن تنمو عن طريق تطوير منتجات وأسواق جديدة أو عن طريق الاستحواذ أو الاندماج مع شركات أخرى. لذلك يجب على مدير الخطر أن يأخذ في الاعتبار التأثير الذي سوف تسببه الخسارة على مقدرة الشركة على النمو.

● **المسؤولية الاجتماعية:**

يضيف (Mehr and Hedges) المسؤولية الاجتماعية بأنها هدف سابق للخسارة وهدف لاحق للخسارة ويربط الجانب السابق للخسارة من المسؤولية الاجتماعية مجموعة الالتزامات الاجتماعية التي تواجه المنشآت بسبب علاقاتها بموظفيها وبالمنظمات الأخرى وبالمجتمع عموماً.

يمكن إيجاز أهداف إدارة المخاطر ما قبل الخسارة فيما يلي:

● **الاقتصاد (التوفير):**

الاقتصاد هو أول الأهداف الفرعية أو الثانوية لإدارة المخاطر، هنا يكون الهدف هو خفض تكلفة التعامل مع المخاطر البحتة إلى أدنى مستوى ممكن

● **تقليل القلق:**

يقصد بهدف تقليل التوتر والقلق - والذي يشير له (Mehr and Hedges) بأنه هدف " النوم الهادئ ليلاً" - راحة البال التي تأتي من معرفة أن تدابير مناسبة قد تم اتخاذها للتصدي للظروف المعاكسة، وعندما يظل تعرض كارثي دون حماية، أو عندما لا تعرف الإدارة ما إذا كان قد تم التصدي لهذه التعرضات أم لا، فإن عدم التأكد والقلق الذهني يمكن لهما أن يصرفا انتباه الإدارة عن الاعتبارات الأخرى.

● **أداء الالتزامات المفروضة خارجياً:**

يرتبط هدف أداء التزامات مفروضة خارجياً بعلاقات المنظمة بالمنظمات الأخرى ومع الدولة، ويتناول كثير من العقود المستخدمة في علاقات العمل مسألة من سيكون مسؤولاً عن الخسائر في ظل ظروف محددة، فالدائنون - على سبيل المثال - يشترطون عموماً أن يؤمن المقترض على الملك المرهون كضمان، والعقود التي تحتوي على أحكام من هذا النوع تخلق التزاماً تجاه طرف خارجي يجب على عملية إدارة المخاطر أن تتصدى له. وبالإضافة إلى الالتزامات التي تنشأ بموجب العقود، قد يترتب على المنظمة التزامات بموجب القانون، فقد تشترط قوانين الدولة أن تشتري المنظمات المنخرط في أنشطة ذات أنواع معينة أشكالاً محددة من الدولة أن تشتري المنظمات المنخرطة في أنشطة ذات أنواع معينة أشكالاً محددة من التأمين، فشركات الطيران - مثلاً - تنص القوانين عادة على وجوب أن تشتري تأمين يغطي الممتلكات المنقولة بواسطتها، تفرض بعض القوانين على أرباب العمل تعويض العاملين

المصابين أثناء تأدية عملهم، كما تشترط القوانين الأخرى اتخاذ تدابير للسلامة لحماية الموظفين أو أفراد الجمهور.

المطلب الثاني: علاقة إدارة المخاطر بممارسات المحاسبة الابتكارية

تعتبر البيانات المالية بنودا ذات مخاطر متعددة ومتفاوتة، ومن بين تلك المخاطر يبرز خطر التلاعب المحاسبي بنوعيه، سواء كان تلاعبا يمارس بخرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالغش المحاسبي، أو كان تلاعبا دون خرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، فإنه يصنف من ضمن المخاطر التشغيلية للشركة، فالارتفاع المتعمد لبند من بنود الميزانية مثل القروض يعتبر نوعا من المخاطر، كما أن ارتفاع بند من بنود قائمة الدخل بشكل كبير جدا مثل المخصصات أو المصاريف الإدارية يعتبر أيضا نوعا من المخاطر التي يجب على المستثمر أن يعي حجمها وذلك بالرجوع إلى البنود المحاسبية ومعرفة الطرق الشائعة للتلاعب المحاسبي وكذا طرق تحليل مخاطر البنود التي تظهر خارج الميزانية العمومية، وأن لا يقتصر على قراءة بعض البنود وخاصة إعلانات الشركات المبدئية كالمعلومات عن ربحية السهم، صافي الربح، الربح التشغيلي، إجمالي الربح وغيرها، بل عليه أن يقرأ البيانات المالية المفصلة و أن يتأكد من عدم وجود أي نوع من أنواع المخاطر في البنود المالية، ويعيها بدرجة عالية من التأكد لتفادي أية مخاطر على استثماراته. وتعتبر حوكمة الشركات ذلك النظام الرقابي المتكامل الذي يركز على عملية إدارة المخاطر التشغيلية بكافة أنواعها بما فيها خطر المحاسبة الإبداعية، وبالتالي الوصول إلى التخفيف من حالة عدم التأكد المصاحبة لعملية اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المهتمة، وبما أن إدارة المخاطر تعد أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، وفي ظل النظام السائد لإدارة الشركات والنتائج عن تدخل العديد من النظريات لتفسير العلاقة بين الإدارة، الملاك، وبقية الأطراف المستفيدة، يجب أن تصل هذه الأطراف المختلفة إلى قناعة بمستوى قدرة الشركة على التنبؤ وتحديد المخاطر التشغيلية التي قد تواجه المنشأة، في سبيل تعظيم المنافع لجميع المستفيدين. و لذلك و من خلال إدارة خطر المحاسبة الإبداعية يتم ضبط المعالجة المحاسبية، وحسم المشاكل الخاصة بعملية القياس المحاسبي وضبط شكل وعرض محتوى البيانات المالية، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة فيها، و ينعكس إيجابيا على تطور أداء الشركة والقيمة السوقية لها. وحتى تستطيع الخلية المختصة بإدارة المخاطر القيام بدورها بشكل فعال، يجب في البداية تحديد أهداف وجودها، هذه الأهداف لا يحددها فقط المديرون التنفيذيون، وإنما مجلس الإدارة بأعضائه المستقلة والتنفيذية، إلا أنه عندما تكون أهداف هذه الخلية محددة من قبل التنفيذيين فسوف تكون أداة مساعدة لها في ممارساتها التي تنطوي على مجازفة كبيرة بمصير الشركة سواء في الأجل القصير أو الطويل. وبما أن ممارسات

المحاسبة الإبداعية يترتب عليها احتمال تعرض الشركة مستقبلاً لأزمات و هزات مالية وتشغيلية تنتهي في الأجل الطويل إلى التعثر والفشل المالي ، فضلاً عن تحقيق قيمة مضافة سالبة وتوقع ارتفاع تكلفة التمويل ، فلا بد من إدارة المخاطر أن تقوم بتحليل أثر تلك الممارسات على الشركة، وبشكل خاص أثر هذه الممارسات على مخاطر سوء تصرف الإدارة، أو مخاطر إساءة أمانة المسؤولية الإدارية، حيث يقع على عاتق إدارة المخاطر العمل على تخفيضها قدر الإمكان وإن لم يكن تجنبها بالكامل وذلك على عكس مخاطر السوق ومخاطر الاقتصاد التي لا تستطيع إدارة المخاطر تجنبها بالكامل. وبشكل عام وعند إدارة خطر المحاسبة الإبداعية، على الشركة أن تنظر إلى دافع الإدارة في ممارستها من جهة، والوسائل التي تلجأ إليها الإدارة في تلك الممارسة من جهة ثانية، وفي سبيل ذلك وعندما تعد الإدارة بياناتها المالية فإن إدارة المخاطر تضع استراتيجية واضحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف في الغالب إلى تحقيق الدوافع الانتهازية للإدارة، وذلك من خلال ما يلي:¹

- ✓ أن يحقق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزعج بالشركة في أعمال غير مرغوبة.
- ✓ أن لا يكون هناك مخاطر على سير عمل الشركة وقيمتها، ولا يوجد لدى الشركة حلاً أمامها إلا العمل على التخلص من التذبذب في مؤشر الدخل.
- ✓ أن يبتعد الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية عن القرارات التشغيلية التي تعمل على رفع مخاطر التشغيل، والمتمثلة بالأخطاء التي تتحملها الشركة نتيجة الفشل في أداء الإدارة لمهامها بهدف تعديل فقط أرقام الدخل، وإنما لا بد أن تعتمد إدارة المخاطر على مصالح الشركة على المدى الطويل بطريقة صحيحة وسليمة.
- ✓ أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن ارتفاع مخاطر السمعة الناتج عن وجود انطباع سلبي عن الشركة نتيجة انخفاض جودة البيانات المالية والذي قد يؤدي إلى حدوث خسائر في مصادر التمويل ، وأو قد يؤدي إلى تحول العملاء إلى الشركات المنافسة.
- ✓ أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن ارتفاع المخاطر القانونية الناتجة عن عدم إتباع الإدارة للقوانين والتشريعات والمعايير المعتمدة من قبل الجهات الرقابية الصادرة بشأن أسس إعداد والإفصاح في البيانات المالية.

¹.أمانة فيداوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 220-225.

- ✓ أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتوافق مع قواعد أخلاقيات الأعمال، يبتعد عن الكذب والغش ويحقق العدالة لجميع الأطراف ذات المصلحة.
- ✓ أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن التحريف والتزوير بالشكل الذي يخدم في النهاية مصلحة الإدارة.
- ✓ ألا يحتاج الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية.
- ✓ أن يتفق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، المعايير و القوانين المحاسبية.
- ✓ أن تستمر الشركة في استخدام السياسات المحاسبية خلال مجموعة من الفترات المتتالية.
- ✓ أن يتم التأكد من إفصاح الشركة عن أسباب تغيير السياسات المحاسبية المتبعة، وأثر هذا التغيير، وذلك للتأكد من عدالة الإفصاح والأخذ بعين الاعتبار مصالح الأطراف المتعارضة.

خلاصة الفصل

إن لحوكمة الشركات ثلاث ركائز أساسية وهي ركيزة الرقابة والمساءلة وركيزة الإفصاح وركيزة إدارة المخاطر وبما إننا ركزنا في دراستنا على ركيزة مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية والإفصاح يمكن إن نستخلص ما يلي:

إن ركيزة مجلس الإدارة تعتبر آلية مهمة للوقوف وللحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية خاصة وان تم تشكيلها وتعين إعضائها كما نصت عليه المنظمات والهيئات المختصة في مجال حوكمة الشركات وأدت مهامها على أتم وجه، سوف يساعدها على وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الشركة وتحقيق الأهداف المرجوة منها والحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

أما آلية لجان المراجعة الخارجية فلا تقل أهمية عن مجلس الإدارة فمن خلالها تفحص القوائم المالية للوصول إلى رأي فني محايد يخدم مجموعة من الأطراف ذات العلاقة ويساهم كذلك في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

وأخيرا آلية الإفصاح التي يسعى منها تحقيق الشفافية وجودة المعلومات المالية لتكون التقارير المالية ذات مصداقية عالية ومن ثم الحد من ممارسات المحاسبة الابتكاريين.



الفصل الثالث:

الدراسة الاستطلاعية



تمهيد

بعد التعرف في الجانب النظري على حوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية والعلاقة بينهما، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري، عن طريق إعداد استمارة استبيان تم توزيعها على مجموعة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة، وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

1- **منهجية الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه احد طرق البحث العلمي التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

وتهدف الدراسة الحالية إلى معرفة دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه لأجل هذا الغرض، وتم تفرغ الاستبيان و تحليله باستخدام برنامج SPSS V21.

2- **مجتمع الدراسة:** يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وهو أيضا جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع الدراسة.

وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من عدد من محافظي الحسابات والأستاذة الجامعيين بولاية المسيلة، وقد بلغ عددهم 50 فرد.

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

1- **أدوات الدراسة:** تم الاعتماد على استبيان حول " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية" حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الحالية للحصول على المعلومات و البيانات التي يجرى تعبئتها من قبل المستجيب و هذا بعد التأكد من صلاحيته للاستعمال مع عينة الدراسة الحالية. وتضمنت استمارة الاستبيان 19 سؤال، وقد اعتمد الباحثين في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، و تم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة و الإجابة. أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

- **الجزء التمهيدي:** تضمن البيانات و المعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة.
- **المحور الأول:** ويضم الأسئلة من 1 إلى 6 والذي يهتم بمعرفة دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.
- **المحور الثاني:** يضم الأسئلة من 7 إلى 12 دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.
- **المحور الثالث:** ويضم الأسئلة من 13 إلى 19 ويهتم بمعرفة دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

لتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على الوسائل الإحصائية التالية: معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار الدلالة الإحصائية test. والجدول التالي يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان:

الجدول رقم (03): يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)

التصنيف	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث، موضوعات مختارة، ص 540.
 2- **عينة الدراسة:** نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه صعوبة ضبط حجم العينة وفقا لنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة وقد بلغ عدد أفراد العينة 50 فرد تم استرجاع 30 استثمارة صالحة وخاضعة للدراسة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04): خاص باستثمارات الاستبيان

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	50	إجمالي الاستثمارات الموزعة
40%	20	الاستثمارات غير المسترجعة
60%	30	مجموع الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة

سيتم تناول في هذا المطلب الوصف الديموغرافي لعينة الدراسة من خلال الآتي:

1- **الخبرة المهنية**

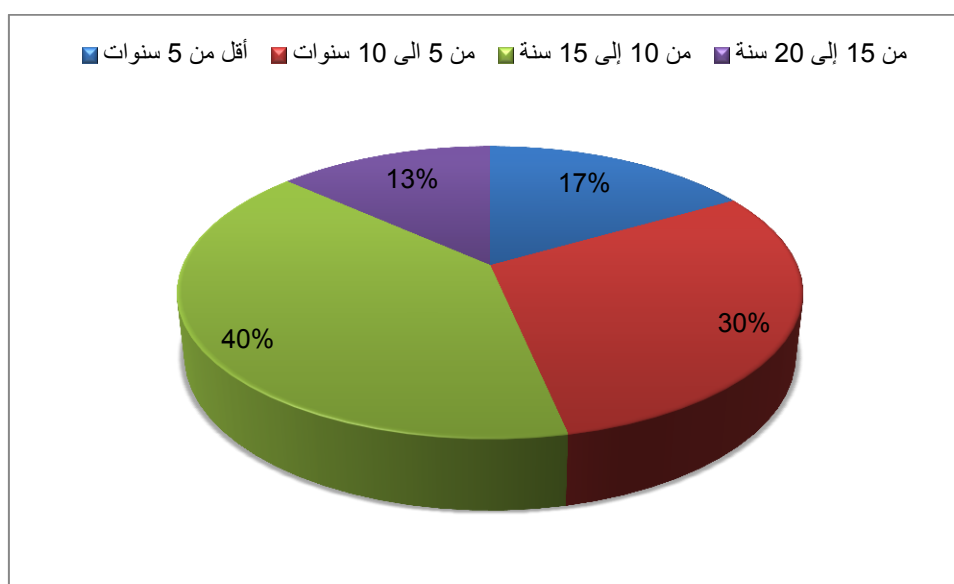
الجدول رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
----------------	-----------	----------------

أقل من 5 سنوات	5	16.7%
من 5 إلى 10 سنوات	9	30%
من 10 إلى 15 سنة	12	40%
من 15 إلى 20 سنة	4	13.3%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (2): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة وبالبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مدة الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات قدر بـ 5 أفراد بنسبة 16.7%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مدة الخبرة لديهم تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 9 أفراد أي ما نسبته 30%، أما الأفراد الذين تتراوح مدة الخبرة لديهم ما بين 10 إلى 15 سنة فقد بلغ عددهم 12 فرد بنسبة 40% وهم الأعلى نسبة، وأخيراً عدد الأفراد الذين تتراوح مدة الخبرة لديهم ما بين 15 إلى 20 سنة قدر بـ 4 أفراد أي ما نسبته 13.3%.

2- المؤهل العلمي

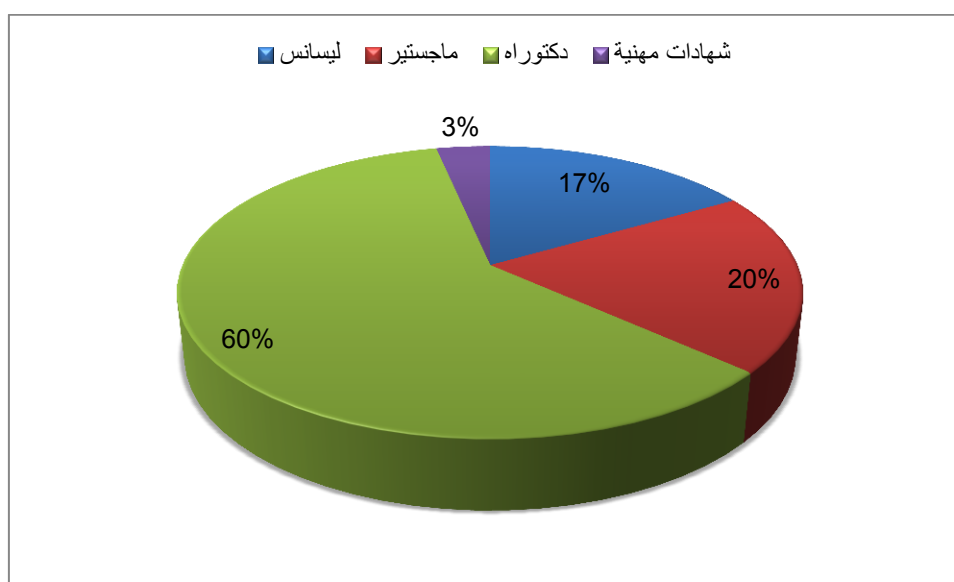
الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
---------------	-----------	----------------

ليسانس	5	16.7%
ماجستير	6	20%
دكتوراه	18	60%
شهادات مهنية	1	3.3%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (2): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ذوي المؤهل العلمي ليسانس قدر بـ 05 أفراد بنسبة 16.7%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماجستير قدر بـ 06 أفراد أي ما نسبته 20%، أما الأفراد ذوي المؤهل العلمي دكتوراه والمقدر عددهم بـ 18 فرد بنسبة بلغت 60% وهم الأعلى نسبة، وأخيراً الأفراد الحاصلين على شهادات أخرى فقد قدر عددهم بـ فرد واحد فقط أي بنسبة 3.3%.

3- الوظيفة

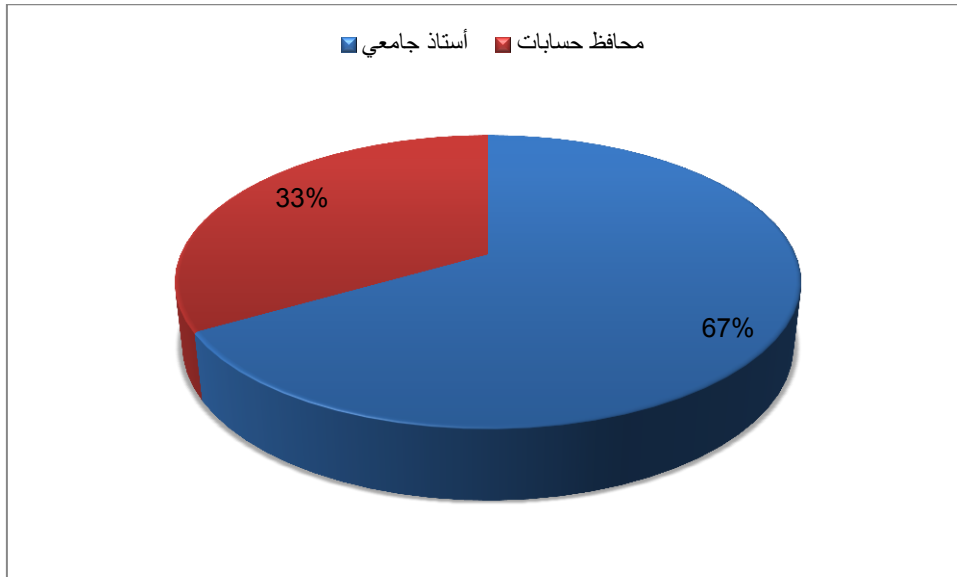
الجدول رقم (07) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
---------	-----------	----------------

أستاذ جامعي	20	66.7%
محافظ حسابات	10	33.3%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (3): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين قدر بـ 20 فرد بنسبة 66.7% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات قدر بـ 10 أفراد أي ما نسبته 33.3%.

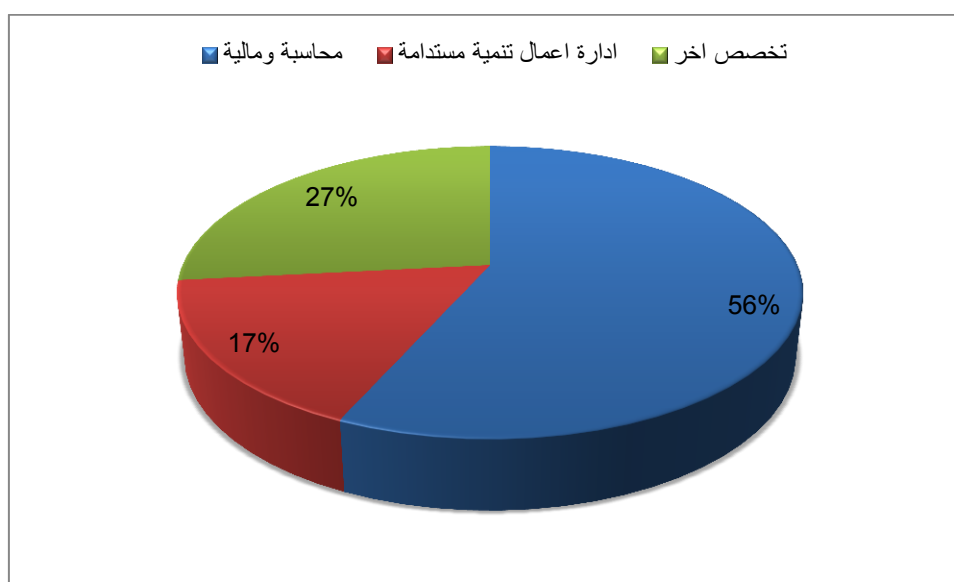
4- التخصص العلمي

الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	التخصص العلمي
56.7%	17	محاسبة ومالية
16.7%	5	إدارة أعمال تنمية مستدامة
26.7%	8	تخصص آخر
100%	30	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (4): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم العلمي محاسبة ومالية قدر بـ 17 فرداً بنسبة 56.7% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم العلمي إدارة أعمال تنمية مستدامة قدر بـ 5 أفراد أي ما نسبته 16.7%، أما الأفراد ذوي التخصصات الأخرى فقد بلغ عددهم 8 أفراد أي بنسبة 26.7%.

5- ثبات الاستبيان:

تم التأكد من ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات لألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (09): معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	قيمة ألفا كرونباخ
دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	0.80
دور ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	0.85
دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة	0.88

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

يتضح من الجدول رقم (7): أن قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.80) كأدنى قيمة، و(0.88) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان

قبل التطرق إلى تحليل عبارات الاستبيان لابد من توضيح مجالات الاستبيان ودرجات الموافق المتبعة

الجدول رقم (10): يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان

العدد	مجال الموافقة = 0.8	درجة الموافقة
1	1-1.8	غير موافق بشدة
2	1.8-2.60	غير موافق
3	2.61-3.40	غير متأكد
4	3.41-4.20	موافق
5	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية (SPSS V21)، دار

الجزيرة، عمان، الأردن، 2010، ص 27.

1- تحليل عبارات المحور الأول: دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

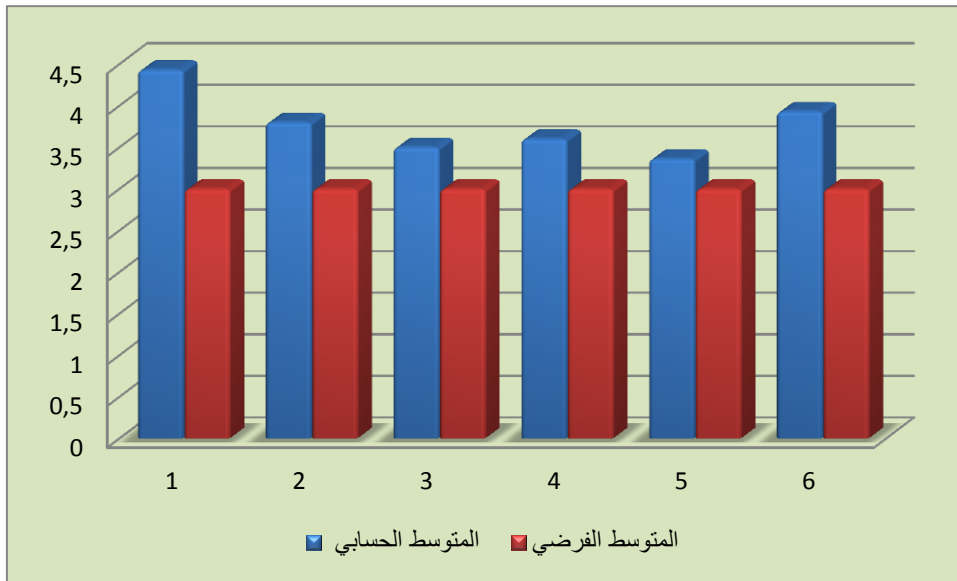
الجدول رقم (11): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	من مهام مجلس الإدارة وضع نظام رقابة داخلي وتقييمه	4.43	.81	9.60	.000	1	عالية
02	عندما يتكون مجلس الإدارة من أعضاء داخليين وخارجيين وأعضاء مستقلين يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.80	.80	5.44	.000	3	عالية
03	يجب أن لا يقل حجم مجلس الإدارة عن ثلاث ولا يزيد عن احد عشر عضو	3.50	.93	2.92	.007	5	عالية
04	عند الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.60	.96	3.93	.002	4	عالية
05	عندما لا تزيد نسبة ملكية المديرين التنفيذيين في مجلس إدارة الشركة عن 20% من أسهم الشركة المصدرة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.36	.92	2.16	.039	6	متوسطة
06	عند التزام مجلس الإدارة في قيامه بمهامه بالقوانين والتشريعات والحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة هذا بدوره يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.93	.82	6.17	.000	2	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (5): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من

ممارسة المحاسبة الابتكارية



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول رقم (9) والشكل رقم (5) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " من مهام مجلس الإدارة وضع نظام رقابة داخلي وتقييمه " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 3.43، تليها في المرتبة الثانية عبارة " عند التزام مجلس الإدارة في قيامه بمهامه بالقوانين والتشريعات والحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة هذا بدوره يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي قدر بـ 3.93، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لعبارة " عندما يتكون مجلس الإدارة من أعضاء داخليين وخارجيين وأعضاء مستقلين يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.80، في حين عادة المرتبة الرابعة لعبارة " عند الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.60، أما المرتبة الخامسة للعبارة " يجب أن لا يقل حجم مجلس الإدارة عن ثلاث ولا يزيد عن احد عشر عضو " بمتوسط قدر بـ 3.50، وفي الأخير المرتبة السادسة فقد عادة لعبارة " عندما لا تزيد نسبة ملكية المديرين التنفيذيين في مجلس إدارة الشركة عن 20% من أسهم الشركة المصدرة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.36، واغلب العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وبتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما أن اغلب قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-Test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة الخامسة جاءت بدرجة متوسطة.

التفسير : نستنتج من خلال ما سبق أن لركيزة مجلس الإدارة دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

2- تحليل عبارات المحور الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

الجدول رقم (12): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من

ممارسة المحاسبة الابتكارية

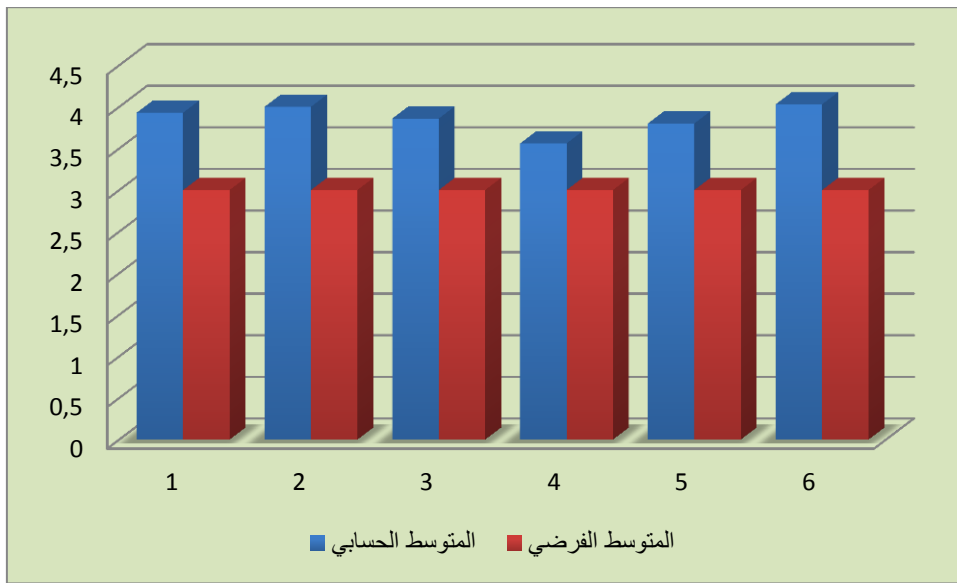
الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.93	.94	5.41	.00	3	عالية
02	عندما يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	4.00	.78	6.95	.00	2	عالية
03	عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية للشركة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.86	.77	6.11	.00	4	عالية
04	إذا تم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.56	1.10	2.81	.09	6	عالية
05	الإفصاح عن البيانات المالية للأحداث اللاحقة للفترة المالية في التقارير المالية يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	3.80	.88	4.94	.00	5	عالية
06	الإفصاح عن السياسة المتبعة في	4.03	.85	6.6	.0	1	عالية

		00	5			توزيع الأرباح للشركة في الملاحق يساهم في جذب المستثمرين ويحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	
--	--	----	---	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21) ا

الشكل رقم (6): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من

ممارسة المحاسبة الابتكارية



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (5) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " الإفصاح عن السياسة المتبعة في توزيع الأرباح للشركة في الملاحق يساهم في جذب المستثمرين ويحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.03، تليها في المرتبة الثانية عبارة " عندما يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي قدر بـ 04، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لعبارة " التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.93، في حين عادة المرتبة الرابعة لعبارة " عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية للشركة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.86، أما المرتبة الخامسة للعبارة " الإفصاح عن البيانات المالية للأحداث اللاحقة للفترة المالية في التقارير المالية يحد من

ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط قدر ب 3.80، وفي الأخير المرتبة السادسة فقد عادة لعبارة " إذا تم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ ب 3.56، وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-Test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير : نستنتج من خلال ما سبق أن لركيزة الإفصاح دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

3- تحليل عبارات المحور الثالث: دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة.

الجدول رقم (13): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في

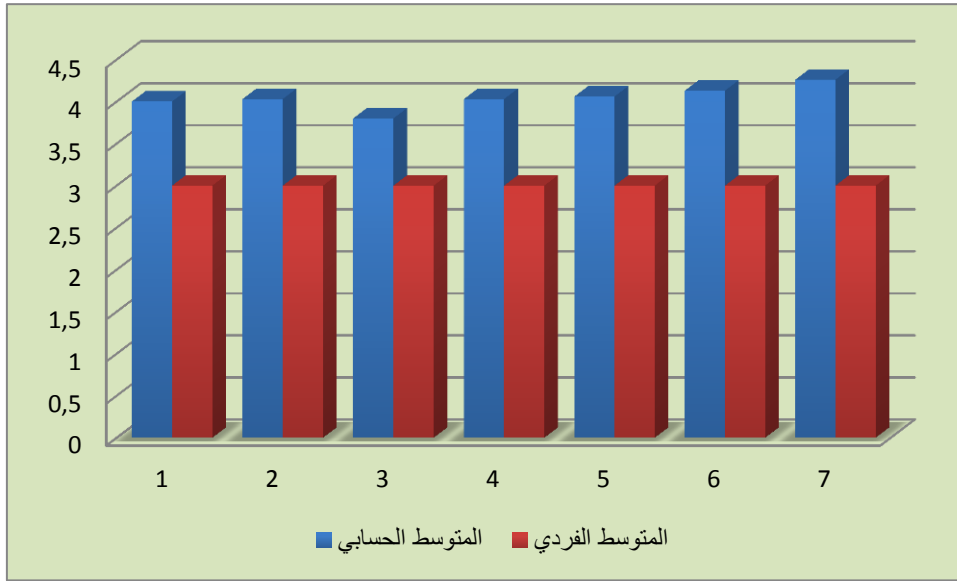
الحد من ممارسة المحاسبة

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	عند امتلاك المراجع الخارجي المعرفة والدارية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام المحاسبة الابتكارية	4.00	.87	6.28	.00	5	عالية
02	التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته ومهامه يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية	4.03	.88	6.36	.00	4	عالية
03	عند عدم تعارض عمل المراجع الخارجي والإدارة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية	3.80	.99	4.39	.00	6	عالية
04	يقدم المراجع الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية وشفافية	4.03	.71	7.87	.00	4	عالية
05	تقديم المعلومات من طرف المراجع	4.06	.86	6.7	.0	3	عالية

		00	2			الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح	
عالية	2	.000	6.90	.89	4.13	يقوم المراجع الخارجي بتقديم صور واضحة عن الشركة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب	06
عالية	1	.000	9.37	.73	4.26	يحترم المراجع الخارجي القوانين والمعايير التدقيق المعمول بها دوليا ومحليا	07

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (6): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (6) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " يحترم المراجع الخارجي القوانين والمعايير التدقيق المعمول بها دولياً وحلياً " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.26، تليها في المرتبة الثانية عبارة " يقوم المراجع الخارجي بتقديم صور واضحة عن الشركة بطريقة سليمة وفي الوقت المناسب " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.13، أما المرتبة الثالثة فقد عادة لعبارة " تقديم المعلومات من طرف المراجع الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.06، في حين عادة المرتبة الرابعة لعبارة " التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته ومهامه يحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية " و " يقدم المراجع الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية وشفافية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.03، أما المرتبة الخامسة للعبارة " عند امتلاك المراجع الخارجي المعرفة والدارية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام المحاسبة الابتكارية " بمتوسط قدر بـ 04، و المرتبة السادسة فقد عادة لعبارة " عند عدم تعارض عمل المراجع الخارجي والإدارة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.80، وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وبتجاه البديل "موافق بشدة ووافق" كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-Test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير : نستنتج من خلال ما سبق أن لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

1- الفرضية الأولى: لركيزة مجلس الإدارة دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط

الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0 : ليس لركيزة مجلس الإدارة دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

H_1 : لركيزة مجلس الإدارة دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

و النتائج موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (14): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة مجلس الإدارة في

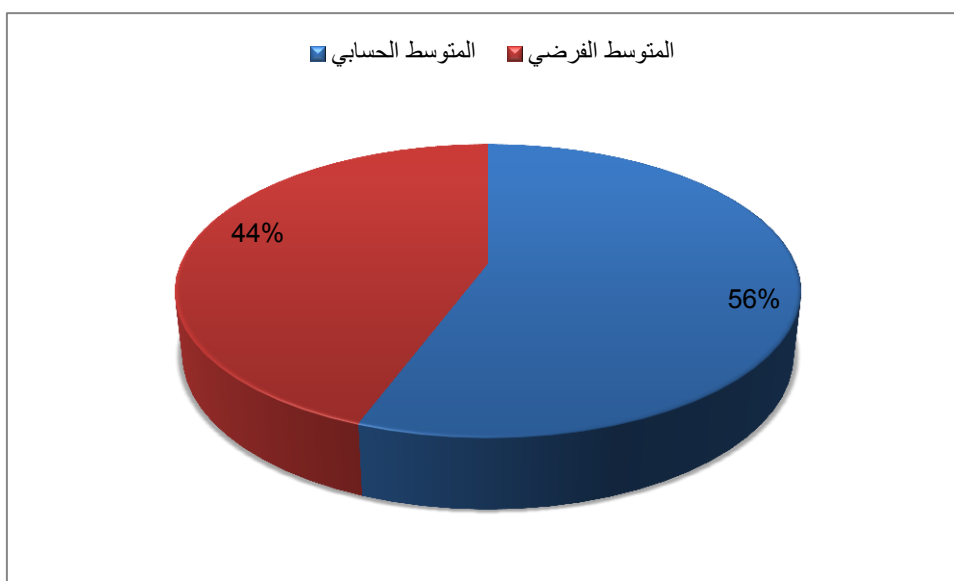
الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

المتوسط الفرضي 03				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	N	الدرجة الكلية
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	05	4.94	0.77	0.38	3.77	6	دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية .

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (7): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة مجلس

الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (12) والشكل رقم (7) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية، والذي بلغ 3.77 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة " t " بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 4.94 وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" لركيزة مجلس الإدارة دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

2- الفرضية الثانية: لركيزة الإفصاح دور الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

لإجراء اختبار T-Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H₀: ليس لركيزة الإفصاح دور في الحد ممارسة المحاسبة الابتكارية.

H₁: لركيزة الإفصاح دور الحد في ممارسة المحاسبة الابتكارية.

و النتائج موضحة في الجدول التالي :

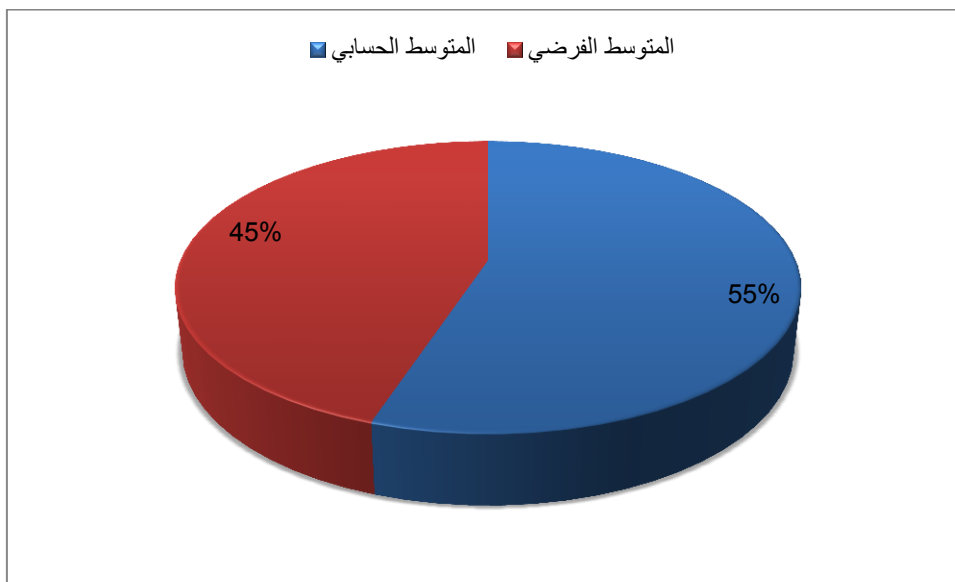
الجدول رقم (15): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة الإفصاح

في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية

المتوسط الفرضي 03				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	N	الدرجة الكلية
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	t					
دالة عند 0.05	0.00	05	12.49	0.86	0.16	3.68	06	دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (8): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (13) والشكل رقم (8) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية والذي بلغ 3.68 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة " t " بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 12.49

وهي قيمة موجبة "أي أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" لركيزة الإفصاح في دور الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

3- الفرضية الثالثة: لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسة المحاسبة

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H₀: ليس لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

H₁: لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسة المحاسبة الابتكارية.

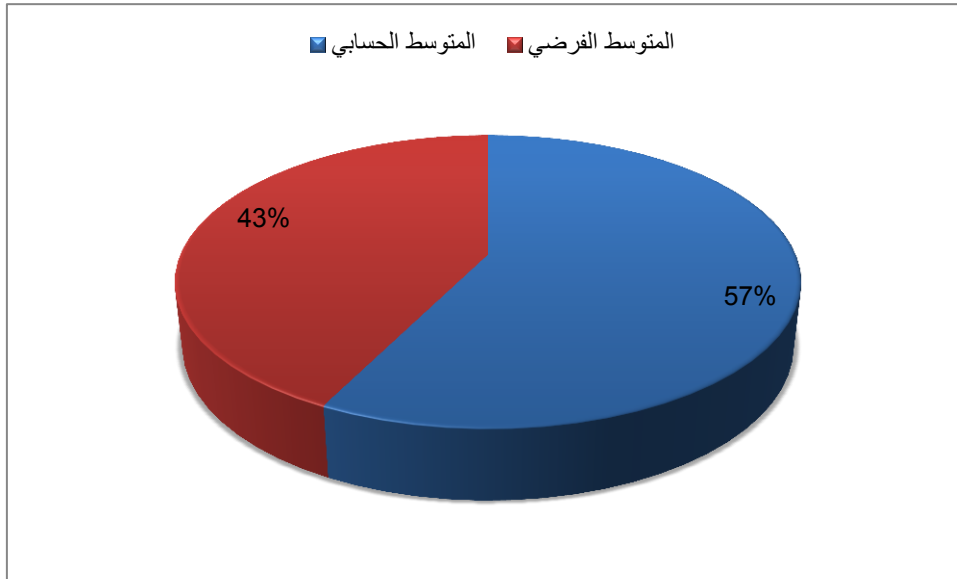
و النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة

المتوسط الفرضي 03				الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للأفراد	N	الدرجة الكلية
القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T					
دالة عند 0.05	0.00	06	19.62	1.04	0.14	4.04	07	دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

الشكل رقم (9): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات (SPSS V21)

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (14) والشكل رقم (8) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة والذي بلغ 4.04 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة " t " بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 19.62 وهي قيمة موجبة "أي أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة " H1 " لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسة المحاسبة "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة الميدانية المطبقة على آراء عينة من الأساتذة الجامعيون ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة والاستنتاجات المتوصل إليها تتضح العلاقة التي تربط ركائز حوكمة الشركات بممارسات المحاسبة الابتكارية من خلال ركيزة مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية وركيزة الإفصاح وتحققها في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية، وتأكيد ما تم تناوله في الجانب النظري.



الخاتمة



من خلال ما سبق عرضه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين و الإجراءات التي تحدد وتنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف ذات المصلحة من خلال ثلاث ركائز أساسية والمتمثلة في مجلس الإدارة و لجان المراجعة الخارجية والإفصاح.

أما المحاسبة الابتكارية فهي عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تستخدم لتحقيق أهداف خفية من طرف المسيرين و المحاسبين عن طريق استغلال المرونة المحاسبية، المتاحة في المعايير والأنظمة المحاسبية. وإن لحوكمة الشركات ثلاث ركائز أساسية وهي ركيزة الرقابة والمساءلة وركيزة الإفصاح وركيزة إدارة المخاطر وبما إننا ركزنا في دراستنا على ركيزة مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية والإفصاح يمكن إن نستخلص من الدراسة ما يلي:

إن ركيزة مجلس الإدارة تعتبر آلية مهمة للوقوف وللحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية خاصة وان تم تشكيلها وتعين إعضائها كما نصت عليه المنظمات والهيئات المختصة في مجال حوكمة الشركات وأدت مهامها على أتم وجه، سوف يساعدها على وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الشركة وتحقيق الأهداف المرجوة منها والحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

أما آلية لجان المراجعة الخارجية فلا تقل أهمية عن مجلس الإدارة فمن خلالها تفحص القوائم المالية للوصول إلى رأي فني محايد يخدم مجموعة من الأطراف ذات العلاقة ويساهم كذلك في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

وأخيرا آلية الإفصاح التي يسعى منها تحقيق الشفافية وجودة المعلومات المالية لتكون التقارير المالية ذات مصداقية عالية ومن ثم الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

1 اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا اختبار الفرضيات السالفة الذكر كما يلي:

الفرضية الأولى: "تحقق ركيزة مجلس الإدارة يحد من ممارسة محاسبة الابتكارية " صحيحة، فمن خلال الدراسة التطبيقية لآراء عينة من الأساتذة ومحافظي الحسابات وجدنا ان تحقق ركيزة مجلس الإدارة يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

الفرضية الثانية: "تحقق ركيزة المراجعة الخارجية يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية " صحيحة، فمن خلال الدراسة التطبيقية لآراء عينة من الأساتذة ومحافظي الحسابات وجدنا ان تحقق ركيزة لجان المراجعة الخارجية يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

الفرضية الثالثة: " تحقق ركيزة الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية " صحيحة، فمن خلال الدراسة التطبيقية لآراء عينة من الأساتذة ومحافظي الحسابات وجدنا ان تحقق ركيزة الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية.

2 الاقتراحات والتوصيات

انطلاق من النتائج يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات نلخصها كما يلي:

- ضرورة تبني حوكمة الشركات في كل الشركات الجزائرية.
- الحرص على تطبيق ركيزة مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية والإفصاح وللوقوف أمام الممارسات غير الأخلاقية من طرف المحاسبين والمسيرين.



قائمة المراجع



1- قائمة الكتب

- 1- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص و مصارف)،الدار الجامعية، ط 2، القاهرة، مصر، 2007.
- 2- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، "إدارة الأرباح "عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2015.
- 3- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث، موضوعات مختارة.
- 4- من محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار الجزيرة، عمان، الأردن، 2010.

2- قائمة المذكرات

- 1- أمينة فيداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2013-2014.
- 2- طلحة أحمد، " أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة عمار التليجي بالأغواط، الجزائر، 2011-2012.
- 3- قرواني أسامة، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014-2015.
- 4- غربي حليلة، زوينة بن كشيدة، دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- 5- بوالزليفة صابر، دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2013-2014، ص 24.
- 6- رضاني خديجة، " دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة آكلي محند أو لحاج، البويرة، الجزائر، 2013-2014.
- 7- خلايفة ربحانة، " دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية"، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2014-2015.

- 8- بن خالد سهام، الكيحل نزهة، " إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017-2018.
- عبدلي لطيفة، "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
- 9- عبد الباسط مداح، " أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017-2018.
- 10- محمد البشير جلول، " دور الراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2015-2016.
- 11- سعود محمد دعيجال ركيبي، أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسعار الأدوات المالية في سوق الكويت للأوراق المالية(دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2015.

3- قائمة المجالات

- 1- أمينة فيداوي، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية"، باحثة دكتوراه، مجلة جامعة باجي مختار عنابة، العدد 16.
- 2- شعبان لطي، زرقواد وسام، " ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، جامعة عاشور الجلفة.
- 3- سعد العنزي، نغم حسين، " المنطق في فلسفة السلوك الأخلاقي بمنظمات الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية"، جامعة بغداد، العراق، 2009.



ملاحق



الملحق رقم (1): استبيان الدراسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية ومحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معقمة

استمارة الاستبيان



تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معقمة يعمل الطالبين على إعداد بحث أكاديمي تحت عنوان: *دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية (دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين)* لذا نرجو من سيادتكم المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة الموضوعية على جملة الأسئلة الموجودة بهذا الاستبيان، و هذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم بصدق، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية و لن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير شاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

✓ الطالب: جبالحي لخضر

✓ الطالب: عمرون فارس

❖ المعلومات الشخصية:

➤ الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 05 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة

من 15 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

➤ الوظيفة: أستاذ جامعي محافظ حسابات

➤ المؤهلات العلمية:

ليسانس ماجستير دكتوراه (شهادات مهنية)

➤ التخصص العلمي:

محاسبة ومالية إدارة أعمال تخصص آخر

❖ محاورة الاستبيان:

المحور الأول: دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	من مهام مجلس الإدارة وضع نظام رقابة داخلي وتقييمه					
02	عندما يتكون مجلس الإدارة من أعضاء داخليين وخارجيين وأعضاء مستقلين يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية					
03	يجب أن لا يقل حجم مجلس الإدارة عن ثلاث ولا يزيد عن أحد عشر عضو					
04	عند الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية					
05	عندما لا تزيد نسبة ملكية المديرين التنفيذيين في مجلس إدارة الشركة عن 20% من أسهم الشركة المصدرة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية					
06	عند التزم مجلس الإدارة في قيامه بمهامه بالقوانين والتشريعات والحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة هذا بدوره يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية					

المحور الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية

الرقم	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

					التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	01
					عندما يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي في الشركة يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	02
					عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية للشركة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	03
					إذاتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	04
					الإفصاح عن البيانات المالية للأحداث اللاحقة للفترة المالية في التقارير المالية يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	05
					الإفصاح عن السياسة المتبعة في توزيع الأرباح للشركة في الملاحق يساهم في جذب المستثمرين ويحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	06

المحور الثالث: دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الفقرات	الرقم
					عند امتلاك المراجع الخارجي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من استخدام المحاسبة الإبتكارية	01
					التزام المراجع الخارجي بمسؤولياته ومهامه يحد من ممارسة المحاسبة الإبتكارية	02

					03	عند عدم تعارض عمل المراجع الخارجي والإدارة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية
					05	يقدم المراجع الخارجي التقارير المالية بكل مصداقية و شفافية
					06	تقدم المعلومات من طرفا المراجع الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح
					07	يقوم المراجع الخارجي بتقديم صور واضحة عن الشركة بطريقة سليمة و في الوقت المناسب
					08	يحتزم المراجع الخارجي القوانين و المعايير التدقيق المعمول بها دوليا ومحليا

الملحق رقم (2): توزيع العينات حسب المعلومات الشخصية

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	5	16.7	16.7	16.7
من 5 الى 10 سنوات	9	30.0	30.0	46.7
Valid من 10 الى 15 سنة	12	40.0	40.0	86.7
من 15 الى 20 سنة	4	13.3	13.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	5	16.7	16.7	16.7
ماجستير	6	20.0	20.0	36.7
Valid دكتوراه	18	60.0	60.0	96.7
شهادة مهنية	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبية ومالية	17	56.7	56.7	56.7
Valid ادارة اعمال تنمية مستدامة	5	16.7	16.7	73.3
تخصص اخر	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	30	4.4333	.81720	.14920
2س	30	3.8000	.80516	.14700
3س	30	3.5000	.93772	.17120
4س	30	3.6000	.96847	.17682
5س	30	3.3667	.92786	.16940
6س	30	3.9333	.82768	.15111

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	9.607	29	.000	1.43333	1.1282	1.7385
2س	5.442	29	.000	.80000	.4993	1.1007
3س	2.921	29	.007	.50000	.1499	.8501
4س	3.393	29	.002	.60000	.2384	.9616
5س	2.164	29	.039	.36667	.0202	.7131
6س	6.176	29	.000	.93333	.6243	1.2424

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	30	3.9333	.94443	.17243
2س	30	4.0000	.78784	.14384
3س	30	3.8667	.77608	.14169
4س	30	3.5667	1.10433	.20162
5س	30	3.8000	.88668	.16189
6س	30	4.0333	.85029	.15524

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	5.413	29	.000	.93333	.5807	1.2860
2س	6.952	29	.000	1.00000	.7058	1.2942
3س	6.117	29	.000	.86667	.5769	1.1565
4س	2.811	29	.009	.56667	.1543	.9790
5س	4.942	29	.000	.80000	.4689	1.1311
6س	6.656	29	.000	1.03333	.7158	1.3508

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س.1	30	4.0000	.87099	.15902
س.2	30	4.0333	.88992	.16248
س.3	30	3.8000	.99655	.18194
س.4	30	4.0333	.71840	.13116
س.5	30	4.0667	.86834	.15854
س.6	30	4.1333	.89955	.16424
س.7	30	4.2667	.73968	.13505

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س.1	6.289	29	.000	1.00000	.6748	1.3252
س.2	6.360	29	.000	1.03333	.7010	1.3656
س.3	4.397	29	.000	.80000	.4279	1.1721
س.4	7.878	29	.000	1.03333	.7651	1.3016
س.5	6.728	29	.000	1.06667	.7424	1.3909
س.6	6.901	29	.000	1.13333	.7974	1.4692
س.7	9.379	29	.000	1.26667	.9905	1.5429

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول	6	3.7722	.38261	.15620

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الاول	4.944	5	.004	.77222	.3707	1.1737

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	6	3.8667	.16995	.06938

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	12.492	5	.000	.86667	.6883	1.0450

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث	7	4.0476	.14124	.05338

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	19.624	6	.000	1.04761	.9170	1.1782

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.801	06

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.851	06

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	07

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية، وقد تبين أن لركائز حوكمة الشركات دور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية عن طريق ركيزة مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية وركيزة الإفصاح.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية و توزيع (30) استمارة على الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة، ودراسة آرائهم المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق ركائز حوكمة الشركات (مجلس الإدارة ولجان المراجعة الخارجية والإفصاح) يحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية.

الكلمات المفتاحية: ركائز حوكمة الشركات، المحاسبة الإبتكارية، مجلس الإدارة، لجان المراجعة، الإفصاح