



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل:

دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

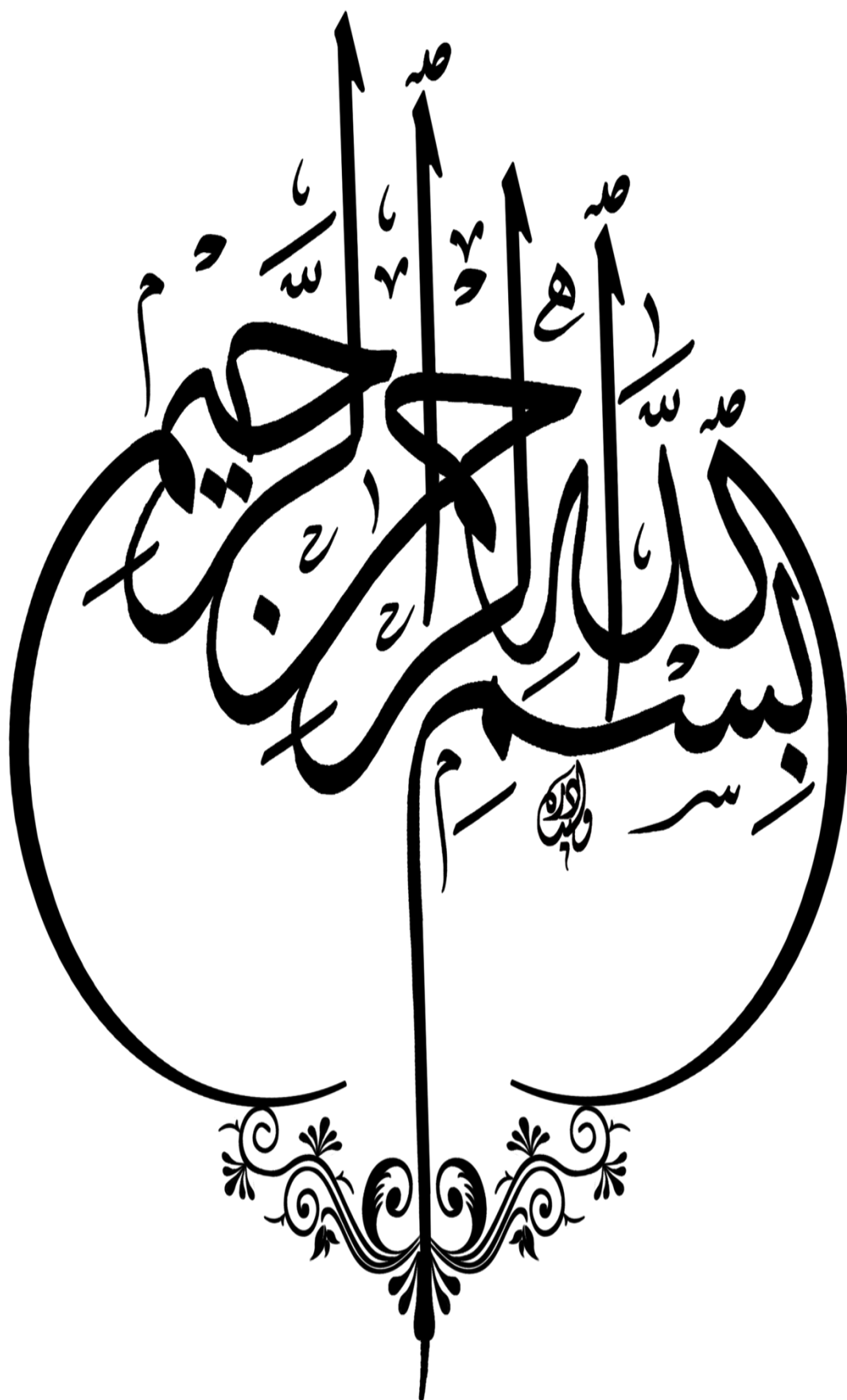
إشراف الأستاذة:

- لعروسي قرين زهرة

إعداد الطالبة:

- بوزرزور حسناء

السنة الجامعية: 2020م/2021م



الإهداء

إلى من قال فيهم الله عز وجل: " ولا تقل لهما أفه ولا تنهرهما

وقل لهما قولا كريما.

إلى من الجنة تحت أقدامها ودعواتها تنير دربي، أمي الغالية.

إلى أختي سدي ومصدر عزتي وقوتي.

إلى من رافقني في عملي مخففا عني ثقل الأيام ومرارتها.

بوزر زور حسناء

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبرحمته تنزل البركات
والصلاة والسلام على خير الأنام رسول الله صلى الله عليه السلام.

قال رسول الله "ص": "من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فإن
عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم فإن
الله يحب الشاكرين."

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بواسع الشكر والتقدير
إلى أستاذتي الكريمة فإليك يا أستاذتي "لعروسي قرين زهرة
" شكري وتقديري واحترامي.

ولا ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل أستاذتنا
الذين درسونا بقسم العلوم المالية والمحاسبية.
وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام.

وشكرا

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور وفعالية ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في التلاعب والغش في التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة حيث توصلنا إلى وجود دور لتطبيق ركائز حوكمة الشركات ذو دلالة إحصائية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، جاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة، إدارة المخاطر، الإفصاح.

Résumé :

L'objectif de cette étude était d'identifier et de mettre en évidence le rôle et l'efficacité des piliers de la gouvernance d'entreprise dans la réduction des pratiques comptables innovantes de manipulation et de fraude dans les rapports financiers, à travers une étude de terrain visant à répondre au problème de l'étude. Nous avons constaté un rôle statistiquement significatif dans l'application des piliers de la gouvernance d'entreprise pour réduire l'impact négatif de la comptabilité créative sur la fiabilité des bilans.

Les mots-clés : gouvernance d'entreprise, comptabilité créative, comités d'audit, gestion des risques, divulgation.

الفهرس

الفهرس

الإهداء.....	ب
شكر وتقدير..... /	
الملخص:.....	ث
الفهرس.....	
فهرس الجداول:.....	ذ
فهرس الأشكال:..... /	
مقدمة:.....	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.....	1
تمهيد:.....	1
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.....	1
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات.....	1
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.....	5
المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات.....	8
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.....	11
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.....	11
المطلب الثاني: العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها.....	13
المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية.....	15
المبحث الثالث: علاقة ركائز حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية.....	18
المطلب الأول: دور ركيزة إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....	18
المطلب الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....	23
المطلب الثالث: علاقة ركيزة الإفصاح بممارسات المحاسبة الإبداعية.....	25
خلاصة الفصل الأول:.....	37

38.....	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
38.....	تمهيد:
39.....	المبحث الأول: منهجية الدراسة الاستطلاعية.
39.....	المطلب الأول: أسلوب الدراسة
39.....	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.
39.....	المطلب الثالث: أدوات البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة.
40.....	المبحث الثاني: تصميم الاستبيان وقراءته.
40.....	المطلب الأول: الوصف الديمغرافي للعينة
46.....	المطلب الثاني: معامل الثبات والصدق لمخاوير الدراسة.
51.....	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.
57.....	خلاصة الفصل الثاني:
57.....	الخاتمة:
59.....	قائمة المراجع
64.....	الملاحق

A decorative rectangular border with ornate floral and scrollwork patterns in each corner, framing the central text.

فهرس الجداول

فهرس الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	39
2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	40
3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	41
4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية	42
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	43
6	ثبات الاستبيان عن طريق ألفا كرونباخ	44
7	مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية	45
8	مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية	46
9	مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية	47
10	مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاو الاستبيان مع درجته الكلية	48
11	التحقق من شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة	49
12	درجة مساهمة ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	50
13	درجة مساهمة ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	51
14	درجة مساهمة ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	52
15	درجة مساهمة ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	53

A decorative rectangular border with ornate floral and scrollwork patterns in each corner, framing the central text.

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	40
2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	41
3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	42
4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية	43
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	44

المقدمة

يعتبر مفهوم حوكمة الشركات أحد أهم المفاهيم الإدارية الحديثة، فقد تزايد الاهتمام بتطبيقها بعد انخيار بعض الشركات العالمية الكبرى وتزعزع الكيان الاقتصادي العالمي في مناطق مختلفة من أبرزها إنرون و وورلدكروم في الولايات المتحدة الأمريكية، وما رافق هذه الانخيارات من فضائح أدت إلى تصفية مؤسسات عريقة.

أثرت هاتان الأزمات بشكل عميق على المستثمرين في الأسواق المالية سواء في الدول النامية أو المتقدمة، وكشفتا عن نقص كبير في نزاهة الإدارات، وجودت البيانات المالية وما ترتب على ذلك حدوث أزمة ثقة في القوائم المالية للشركات بسبب نقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، والتلاعب في القوائم المالية لإظهار الشركة في صورة جيدة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي بحيث تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وإنتاج معلومات محاسبية تفتقر لعنصري الرقابة والشفافية، وعليه أصبح البحث عن المعلومة الموثوقة والملائمة لاتخاذ القرارات تحدياً حقيقياً يمكن التصدي له عن طريق تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة.

فقد فرضت حوكمة الشركات نفسها على الصعيدين العالمي والإقليمي كآلية من آليات الحد من أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالإلزام بتطبيقها يحقق الشفافية التي تعتبر من أكثر العناصر التي تساعد على توفير الدقة والمصدقية في المعلومات التي تحتويها التقارير المالية حيث أصبحت الأسواق المالية المطبقة لمبادئ الحوكمة محط أنظار المستثمرين لأنهم ليسوا على استعداد لتحمل النتائج السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن هنا يمكننا التطرق إلى الإشكالية الرئيسية المتمثلة في:

ما مدى مساهمة ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

لمعالجة الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل تساهم ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل تساهم ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الفرضيات:

بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن الاعتماد على الفرضيات التالية:

- تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تساهم ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تساهم ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع لأسباب ذاتية وموضوعية متمثلة في:

- أهمية هذا الموضوع بالنسبة لمجال التخصص.
- حداثة الموضوع.
- تزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

أهداف البحث:

- التعرف على مفهوم حوكمة الشركات.
- التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة ودوافع الإدارة لاستخدامها.
- بيان آلية تفعيل ركائز حوكمة الشركات لزيادة فعاليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال إلقاء الضوء على النقاط التالية:

- أهمية حوكمة الشركات في تفادي الأزمات الاقتصادية وتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.
- دور ركائز حوكمة الشركات في تجنب المخاطر الناتجة عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية مما يشكل دافعا للشركات بتطبيق هذه الركائز.

حدود الدراسة:

الحدود الزمنية: من ماي 2021 إلى جوان 2021.

الحدود المكانية: توزيع استبيان على عينة من محافظين الحسابات والمحاسبين والأساتذة الجامعيين بولاية المسيلة.

المنهج المستخدم:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الكتب والدراسات السابقة والمقالات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري.

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى:

دراسة أمينة فداوي تحت عنوان " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة برج باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014. هدفت الدراسة إلى إبراز خطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية وضرورة تفعيل ركائز وآليات حوكمة الشركات من أجل التصدي لتلك الممارسات.

تمثلت عينتها في إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م.

واستخدمت لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل 1995، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية، وفق المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي.

وكان من أبرز نتائجها وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة والمساءلة

في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل في بعض الشركات المدروسة بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

الدراسة الثانية:

دراسة عماد سليم الآغا تحت عنوان " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011. هدفت الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية.

تمثلت عينتها في توزيع 89 استبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS).

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك نظرا لملاءمته لطبيعة الدراسة، كما استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة.

وكان من أبرز نتائج الدراسة وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية بعد مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في أن هناك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

الفصل الأول

تمهيد:

أصبحت حوكمة الشركات من المواضيع المهمة، ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت خلال العقدين الأخيرين، فقد ارتبطت ارتباطاً وثيقاً بالأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في العديد من الدول، والتي ترجع أغلبها إلى وجود فساد إداري ومحاسبي ومالي.

كان لإتباع المبادئ والآليات الخاصة بالحوكمة أثر بالغ لمكافحة الفساد بشتى أنواعه، وتجنّب الشركات مخاطر التعثر والفشل الإداري والمالي، فضلاً عن دورها في تعظيم القيمة السوقية للشركة مما يضمن الاستمرارية وكشف حالات التلاعب وهذا ما يؤدي لكسب ثقة المتعاملين في أسواق رأس المال.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

في ظل الأزمات المتتالية التي زعزعت الكيان الاقتصادي العالمي وما ترتب على ذلك حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي وقد سارعت الكثير من الدول إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات والتي جاءت لحل مشاكل التعارض ولحفظ مصالح الأطراف ذوي العلاقة.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

جاءت الحوكمة لتوفر قدر كبير من الانضباط والتصدي لكافة جوانب الكذب والخداع وعدم إظهار الحقيقة، ولقد تم تطبيق هذا المبدأ من أجل تصحيح الأوضاع وزيادة درجة الإفصاح وتحقيق قدر أكبر من الشفافية، كل ذلك لتحقيق مصداقية وسلامة القوائم المالية التي تعبر عن أوضاع الشركات.

1. مفهوم حوكمة الشركات: لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي (Governance)، وقد

توصل مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب هذا المصطلح، إلى استخدام مصطلحات أخرى تعبر عن هذه الكلمة مثل: الإدارة الرشيدة، الحاكمية، الحوكمة، الحكم الرشيد، الحكم الصالح أو الجيد، لذا يطلق لحوكمة الشركات على مصطلح (corporate governance)، حيث تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد

كتاباتها واختلاف وجهات نظرهم، وذلك على حسب العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات¹.

تعريف حوكمة الشركات:

تعددت التعريفات من قبل المنظمات العالمية وذلك حسب طبيعة كل منظمة حيث تم تعريف حوكمة الشركات من قبل مؤسسة التمويل IFC بأنها: "النظام الذي يتم من خلالها إدارة الشركة والتحكم في أفعالها".²

كما تم تعريفها من قبل منظمة التعاون الاقتصادي OECD "مجموع العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توفر أطرا وآليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآليات الرقابة على الأداء".³

وقد عُرفت من قبل صندوق النقد الدولي على أنها: "الإدارة الرشيدة للشركات أو الاقتصاد بصورة عامة عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى الشفافية".⁴

وعُرفت أيضا بواسطة معهد المدققين الداخليين الأمريكي بأنها: "العمليات التي تتم عن طريق الإجراءات من أصحاب المصالح من أجل تحقيق إشراف إداري على المخاطر والتأكيد على كفاية ضوابط إنجاز الأهداف".⁵

أما السير أدريان كادبوري فيُعرفها في تقريره الشهير تقرير كادبوري سنة 1992 ب: "حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار وتراقب به الشركات... مجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في الحوكمة هو

¹ . رمضاني لعلا، البرود أم الخير et عبد القادر شارف، إرساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الأزمات، Global Journal of Economic and Busines، المجلد الثالث، العدد 03، 2017، ص 269.

² . لخضر لعروس، دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2016-2017، المسيلة، الجزائر، ص 03.

³ . عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، دار الكتب الوطنية، صنعاء، اليمن، 2020، ص 8.

⁴ . حسام الدين غضبان، مساهمة ركائز حوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحقيقة، العدد 25، جامعة أدرار، الجزائر، ص 153.

⁵ . رقية الطيب علي أحمد، دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، Global Journal of Economic and Busines، المجلد السابع، العدد 01، 2019، ص 3.

انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم في مكانه. إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم لتأكد من أن مجالس الإدارة تلتزم بالقوانين واللوائح وتعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة".⁶

من خلال هذه التعريفات يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي مجموعة النظم والقواعد والإجراءات والآليات التي تنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف أصحاب المصالح في الشركة، في إطار من الشفافية والمساءلة والعدالة، والتي يؤدي إتباعها إلى رفع كفاءة الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

3. أهداف حوكمة الشركات

هناك من يربط مفهوم حوكمة المؤسسات بحقوق المساهمين وأصحاب المصالح فقط دون الجوانب الأخرى، وبالتالي يرون أن أهداف حوكمة المؤسسات تتمثل في:²

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح.

إلا أن المؤسسات تهدف من خلال تطبيق الحوكمة للوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها:³

- تحسين الصور الذهنية للشركات.

6. ميرة عثمان، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2011-2012، المسيلة، الجزائر، ص 14.

2. وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2015-2016، المسيلة، الجزائر، ص 26-27.

3. سيد عبد الرحمن عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12،

جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص 56.

• تحسين عملية صنع القرار.

• تحسين مصداقية الشركات.

• إدخال الاعتبارات الأخلاقية.

• تحسين درجة الوضوح والشفافية.

وتكمن أهمية تطبيق القواعد السليمة للحوكمة في المساعدة على تحقيق الأهداف التالية:¹

• ضمان قدر عالٍ من الطمأنينة لكل من المستثمرين وحركة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لجميع استثماراتهم، مع ضرورة التأكيد على الحفاظ على حقوق الأقلية من حاملي الأسهم.

• التركيز على هدف تعظيم القيمة السهمية للشركة والقيام بتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية وخاصة في ظل وجود استحداثات لوحدة مالية جديدة، فضلاً عن حدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيس.

• التأكيد وبشكل حازم على كفاءة تطبيق برامج الخاصة والقيام بحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها، فضلاً عن التأكيد على تحقيق تلك البرامج لأهدافها المقررة لها مسبقاً منعا لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.

• التركيز على ضرورة توفير مصادر تمويل سواء أكانت محلية أو عالمية لجميع الشركات سواء بالاعتماد على الجهاز المصرفي، أو الأسواق المالية الخاصة في ظل تزايد سرعة انتقال التدفقات الرأسمالية.

• تجنب الانزلاق في مشكلات محاسبية ومالية، مما يساعد على تدعيم واستقرار نشاط جميع الشركات العاملة، وذلك للوصول إلى الهدف الأسمى ألا وهو درء حدوث انهيارات قد تصيب الأجهزة المصرفية أو الأسواق المالية المحلية منها أو حتى الأجنبية، مما يدفع بعجلة التنمية والاستقرار الاقتصادي، وهنا يرى الباحث أن من الضروري

¹ إيهاب نظمي، أسامة عبد المنعم علي، أدوات الحوكمة المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد 03، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص 314-315.

استعراض وصايا (Ernest & young) لتحسين الحوكمة المؤسسية في الشركات، وكذلك توصيات صندوق النقد الدولي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

3. أهمية حوكمة الشركات

إن لحوكمة الشركات أهمية خاصة في أجندة المال والأعمال في الوقت الراهن، فقد برزت أهميتها في الآونة الأخيرة عندما أطاحت الأزمة العالمية باقتصاديات عدد من الدول النامية والمتقدمة.

وتظهر أهميتها فيما يلي:

1.3 أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين:

- الإفصاح الكامل على أداء المنشأة والوضع المالي والقرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المنشآت.
- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء المنشأة في المستقبل.¹

2.3 أهمية حوكمة الشركات على مستوى الشركة:

- تحسين أداء الشركات وتعظيم قيمتها الاقتصادية وقدرتها التنافسية وذلك من خلال الإدارة الأكثر كفاءة والاستغلال الأمثل للموارد وسياسات العمالة الجيدة؛
- توفير مصادر التمويل على اعتبار أن اعتماد الشركات لضوابط وأسس يمكن المستثمرين من الحصول على ما يضمن لهم عائدا على استثماراتهم، الأمر الذي يوجه التمويل إليها بما يوفر للشركات الإمكانات الكاملة لنموها؛
- تدعيم المركز التنافسي للشركة، حيث أن تزايد تطبيق الحوكمة داخل الشركات يحسن من قدرتها على عقد الصفقات لتحسن سمعتها في السوق؛

¹. نعى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية السورية، 2016، سوريا، ص 25.

- تحسين الممارسات المالية والمحاسبية والإدارية في الشركة.¹

3.3 أهمية حوكمة الشركات على مستوى الاقتصاد القومي:

إن أهمية تطبيق حوكمة الشركات لا يقتصر على الشركات فقط بل يتعداها إلى الاقتصاد القومي بشكل عام وتتمثل فيما يلي:²

- إن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل مما ينعكس إيجابيا على الاقتصاد القومي؛
- بتطبيق حوكمة الشركات في الشركات ومن خلال التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية والمشتريات وفي جميع العمليات، يمكن شن الهجوم على أحد أطراف علاقة الفساد، والمعروف أن هذا الأخير يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل القدرات التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين؛
- بتبني معايير الشفافية الموجودة في حوكمة الشركات أثناء التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين، من الممكن أن يساعد النظام الجيد لممارسة ضوابط حوكمة الشركات على منع حدوث الأزمات المالية.

4.3 الأهمية القانونية لحوكمة الشركات:

وتتمثل في قدرة المعايير التي تستند إليها حوكمة الشركات على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة مثل حملة الأسهم والمقرضين والعاملين وغيرهم، وتقد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات (مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية) العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات، إذ تنظم تلك القوانين والمعايير العلاقة بين الأطراف المهتمة بالشركة والمعنية بالاقتصاد كله، ويشي Zingales في هذا الصدد إلى أن الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة تمثل حجر الأساس في تنظيم

¹. خليصة مجبلي، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2017-2018، سطيف، الجزائر، ص 24.

². عقبة قطاف، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2018-2019، بسكرة، الجزائر، ص 25.

العلاقات التعاقدية بينهم بالشكل الذي يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم هذا وتأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج عن الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين و القرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة.¹

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

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

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات:

تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوى الشفافية والكفاءة وتحديد المسؤوليات بوضوح عن الإشراف والرقابة، وإلزام الجميع بتطبيق القانون ويتم ذلك من خلال تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء، سواء كان ذلك على المستوى الجزئي أو الكلي، بالإضافة إلى تحقيق النزاهة والكفاءة في الأسواق.²

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 المستقلة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

مما سبق يبين أن توفير المتطلبات القانونية والرقابية والعمل على تطبيقها ومتابعة أثرها يتم من خلال وضع إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة بأبعادها المختلفة.

¹ عبد الصبور عبد القوي علي المصري، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات: دراسة مقارنة، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2012، ص 122.

² أمين راشدي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2017-2018، سطيف، الجزائر، ص 29.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين تركز مبادئ الحوكمة على حماية الساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم بالحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنظمة، والمشاركة الفعالة في القرارات الأساسية الخاصة بالشركة كالتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وإعلان رؤيتهم بشأن السياسات المعتمدة في الشركة كسياسة مكافحة المسيرين وسياسة توزيع الأرباح.¹

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسات سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق، أو التلاعب بها، أو الحيلولة دون ممارستها وخداع المساهمين.²

المبدأ الرابع: دور الأطراف ذات المصلحة بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة:

للقوف على دور أصحاب المصالح لمساهمتهم في إيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات سواء في شكل حقوق ملكية أو ائتمان، وكذلك الدور الفعال بين أصحاب المصالح والشركة لاستمراريتها ماليا وإداريا، ويتم ذلك من خلال احترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القوانين الداخلية والخارجية للشركات، وشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة ماليا وفقا للآتي:³

- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

¹. منصور بن أعمارة، حولي محمد، دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، عمل مقدم ضمن الملتقى الدولي حول المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المنعقد بالفترة 04-05 ديسمبر 2012، ص 6.

³. سارة بن التومي، سمية فوضيلي، دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، عمل مقدم ضمن الملتقى الدولي حول المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المنعقد بالفترة 04-05 ديسمبر 2012 ص 15.

⁴. أمين راشدي، مرجع سابق، ص 31.

- إتاحة الفرص لأصحاب المصالح للحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء؛
- توفير المعلومات ذات الصلة لأصحاب المصالح بالقدر المناسب لها، أسلوب دوري ومنظم وفي التوقيت المناسب لضمان التطبيق الجيد للحوكمة؛
- السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

يؤكد هذا المبدأ على أهمية الإفصاح السليم والصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك النتيجة المالية ونتيجة الاستغلال، حقوق الملكية، المكافآت والتعويضات، مختلف المعاملات والاتفاقيات مع الأطراف ذات الصلة ومؤشرات أو عوامل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة... الخ. مع الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير مالية والتي يمكن أن تدرجها بشكل طوعي في تقارير التسيير التي يتم إعدادها في المؤسسة.¹

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وكذلك ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة وتحديد مسؤولية مجلس الإدارة اتجاه الشركة وحملة الأسهم. ولهذا الغرض اقترحت مؤسسة التمويل الدولية IIF أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات التي يمكن أن تتضمن قوانين أسواق المال ولوائح الشركات، كما تؤكد المؤسسة على أنه بالرغم من البنود التشريعية إلا أن مدى كفاءة المناخ التنظيمي

¹ جنيدي مراد، بوقابة زينب، آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد الثامن، العدد 01، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019، ص 205.

والرقابي يعد أكثر أهمية حيث أن دور أجهزة الإشراف والرقابة في متابعة الأسواق يتعاظم باستمرار، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.¹

المطلب الثالث: ركائز حوكمة الشركات

في ضوء مبادئ الحوكمة ومقوماتها فانه يجب التطرق إلى الركائز التي يقوم عليها مفهوم حوكمة الشركات، والتي لا بد من تحقيقها لما لها من دور في تدعيم الحوكمة والوقاية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي تتلخص في:

1. الالتزام بالسلوك الأخلاقي

أخلاقيات الأعمال كجزء من حوكمة الشركات:²

في ظل الأزمات المالية التي شهدتها العالم بشكل مستمر، واختيار أكبر الشركات العالمية، أصبح هناك اعتراف - ضمني أو صريح- بأن هناك أزمة أخلاق، حيث انخفضت الثقة وانعدمت أحيانا بالنسبة للكثير من الشركات، خاصة بعد تبين الحقائق من جهة، وتزايد الشائعات التي تداولها وسائل الإعلام من جهة أخرى، وهو ما أثر بدوره على صورة الشركات.

وقد أرجع البعض حدوث هذه الانهيارات إلى تزايد حدة المنافسة التي جعلت الشركات والمديرين يقومون بإظهار الأداء بصورة جيدة -حتى وإن كانت عكس ذلك- مهما كانت التكاليف؛ أما البعض الآخر فيرى أن الأمر أبسط من ذلك، وذلك أنه يرجع لطبيعة سلوك الأفراد أنفسهم وزيادة تدهور القيم الأخلاقية في مجال الأعمال، حيث زاد مستوى الانتهازية من أجل تحقيق أهداف شخصية للقائمين على الشركات مثل الرغبة في تعظيم الأجر والحوافز.

¹. جمعة هوام، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، عمل مقدم ضمن الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص 8.

². زينب غزالي، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2016، سطيف، الجزائر، ص 73-74.

نتيجة لذلك ظهرت العديد من الممارسات مثل المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، اللتين تصنفان على أنهما ممارسات غير قانونية وغير أخلاقية، حيث تأثر على أداء الشركات وتؤدي بها إلى حالات الفشل كما حدث مؤخرا لعدد من الشركات (Worldcom, Enron...)، إضافة إلى تأثيرها على جميع الأطراف ذات المصلحة.

وتكمن مشكلة أخلاقيات العمل في عدم وضع الاعتبارات الأخلاقية بشكل رسمي حيز الاستخدام العملي في مختلف المواقف التي يواجهها الأفراد أثناء تأدية واجباتهم، إذ بدل أن تبقى هذه الأخلاقيات مجرد انعكاس لمبادئ فلسفية ينبغي أن تحفظ بأهمية أكبر في مجال الأعمال، ويجب على النظام الأخلاقي تلبية ثلاث شروط أساسية:

● يجب ألا تبقى معايير الأخلاق مجرد قواعد مكتوبة وإنما ينبغي العمل بها وتشجيع الالتزام بها؛ ذلك أن المبادئ (الرسمية) والمواقف (الظرفية) ينبغي أن تتكامل ضمن إطار أخلاقي.

● إن تعدد القيم والمبادئ يتطلب التوفيق بينها لتجنب المشاكل الناتجة عن اختلافها، وهذا يعني أن نظام الأخلاقيات يجب أن يتوفر على نماذج للتعامل مع تلك الاختلافات.

● التوجه نحو الاهتمام بعواقب نشاط الشركة الذي يمكن أن يسبب أضرارا لأطراف خارجية مثل المجتمع والبيئة، أو بعبارة أخرى التشجيع على تحمل المسؤولية.

2. الرقابة والمسائلة

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

- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال.
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة.
- أطراف خارجية مثل: الموردين، العملاء، المقرضين.
- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.¹

¹. أحمد صافي، صادق صفوح، ياسين بن زيدان، آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، مارس 2018، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، ص 53.

3. إدارة المخاطر

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، وعرف (Erik.b 1993 -) إدارة المخاطر على أنها "إدارة الأحداث التي لا يمكن التنبؤ بها، والتي قد تترتب عليها خسائر محتملة الوقوع في الشركة، 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 المخاطر في كافة المستويات بالشركة، كما يجب أن تكون هناك سياسة رسمية للتعامل مع المخاطر تحت إشراف مجلس الإدارة، وأن يتم تحديد أدوار كافة الأشخاص المعنيين بهذه العملية وأن تتوفر سجلات وتقارير مخصصة لها.

ومنه لا بد على الشركة من أمرين اثنين أولهما وضع نظام لإدارة المخاطر وثانيا الإفصاح وتوصيل المعلومات حول المخاطر للمستخدمين وأصحاب المصالح، بالنسبة لنظام إدارة المخاطر يتضمن الأنشطة التالية:

• تجميع المعلومات عن الأصول الخطرة بالشركة.

• تحديد التهديدات المتوقعة Threats لكل أصل.

• تتبع مواطن الخلل Vulnerabilities الموجودة بالنظام والتي تسمح للتهديد بالتأثير في الأصل.

• حساب الخسائر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة إذا حدث التهديد المتوقع.

• تعيين وتقييم الأساليب والأدوات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها لتدنيته أو تجنب الخسائر المحتملة.

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

• متابعة وتقييم نتائج الأساليب التي تم الاعتماد عليها في إدارة الخطر.

• تطوير وتعديل أداء وممارسات إدارة المخاطر للتوصل إلى نتائج أفضل.

¹. صابر بوالزليفة، دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2013-2014، سطيف، الجزائر، ص 24-25.

أما بالنسبة للإفصاح وتوصيل المعلومات الخاصة بالمخاطر المحتملة للأطراف ذات المصلحة فيجب أن يتم في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

من المعروف أن المحاسبة هي مبادئ ومعايير وقوانين تهدف لخدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، إلا أنه في كثير من الأحيان تسعى إدارات الشركة إلى تحقيق أهداف محددة الأمر الذي يدفعهم إلى التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة، عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية في إخفاء أو إظهار أشياء غير موجودة مستغلين بذلك تنوع البدائل المحاسبية وهو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية وهو ما سنتطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة في خدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق تقديم معلومات تتميز بالشفافية والمصداقية بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات إلا أنه في البعض الأحيان تلجأ الإدارة إلى التلاعب والتحريف في التقارير والقوائم المالية لخدمتها على حساب الجهات الأخرى المستخدمة لهذه التقارير.

1. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

ظهرت العديد من التعريفات لمفهوم المحاسبة الإبداعية، وبنيت التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها ونذكر منها:

التعريف الأول:

عرفت بأنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لإعطاء صور جيدة عن الأداء المالي للشركة دون الإخلال بقواعد ومبادئ المحاسبة¹.

التعريف الثاني: من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي

يحدث نتيجة لحفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"²

¹. مامون سيد أحمد محمد شيرين، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد السابع، العدد 02، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2020، ص 259.

². عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد الثاني عشر، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص 05.

التعريف الثالث: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات

أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.

التعريف الرابع: 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 بل الإخلال بجوهرها.

يتضح من التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة الإبداعية:

- تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات وتعدد البدائل المحاسبية من أجل تحريف المعلومة المحاسبية.
- تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية.
- يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم بالشكل الذي يرغبون به.

2. خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتمتع المحاسبة الإبداعية بجملة من الخصائص تتمثل في:¹

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلافة.
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتفكير والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

¹ فلاح زعيبي علي، ماجد عبد العزيز الجريري، دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلاديفيا، 04-05 تموز، 2007، ص 14.

المطلب الثاني: العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة في ذات العلاقة في الشركة السبب الأساسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، تعدد المصالح وتعارضها هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية.

1. العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:¹

• حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين

مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا ما يترتب عنه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

• حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم

الشخصي والتوقع وهذا ما يتيح لإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للاستثمارات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك 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.

• توقيت تنفيذ العمليات: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث 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 توجّل تنفيذ بعض العمليات أو تعجل في تنفيذها ، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

¹. أمينة قوشيش، الأخضر لقلبي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص 113-114.

2. دوافع المحاسبة الإبداعية:

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية، دوافع معينة تعمل كموجة لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة، وهذا ينسجم تماما على المحاسبة الإبداعية، حيث تحدث عندما يكون لدى المديرين دوافع معينة لتحقيق أهداف مسبقة، وبناءا على ما سبق، فإن الاعتراف بوجود ظاهرة المحاسبة الإبداعية متفق عليه، ولكن هناك جدل حول الدوافع المتعلقة بهذه الظاهرة، وهناك وجهات مختلفة حول دوافع قيام الإدارة بممارسة المحاسبة الإبداعية، الأولى هي وجهة النظر الانتهازية والثانية وجهة النظر المعلوماتية.

بالنسبة للوجهة النظر الانتهازية ترى أن الإدارة تهدف من ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تضليل الأطراف ذات المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية لها، وذلك بغرض تحقيق منافع ذاتية.

أما بالنسبة لوجهة النظر المعلوماتية فتري بأن الدافع من قيام الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وعندئذ يكون الدافع هو إظهار كفاءة المؤسسة.

كما يقسم البعض دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى دوافع متعلقة بمصلحة المؤسسة، أو دوافع متعلقة بمصلحة الممارس نفسه.

وأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع المصلحة الشخصية تواجه رفضا أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة.

كما قسمت الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى:

- دوافع تعاقدية (تتعلق بعقود التعويضات الإدارية ومواثيق الديون).
- دوافع قيمية (تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول).
- دوافع نظامية (تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية)، ويرى كل من (Stolowy & Breton) أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى، وبذلك يمكن تقسيم الدوافع

لممارسة المحاسبة الإبداعية إلى دوافع لمصلحة المديرين، ودوافع لمصلحة الممولين، ودوافع لمصلحة المجتمع، وجميع هذه الدوافع تصب في مصلحة المؤسسة، إلا دوافع المديرين التي قد تكون شخصية وضد مصلحة المؤسسة.¹

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

تناولت العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تأثر على القوائم المالية عن طريق التلاعب بها بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها، معتمدين على الأساليب الحديثة والمبتكرة والمعقدة، ونذكر منها ما يلي:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

- تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول موجودات المؤسسة والتزاماتها، إلا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبنودها من خلال:²
- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة المترتبة عن عملية الاندماج، أو تخفيض نسب اهتلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر عن طريق الإهلاك المعتمدة في المؤسسات.
- عدم الإفصاح عن موجودات المؤسسة.
- التلاعب في أسعار السوق عند التقييم وعند تصنيف التثبيتات.
- التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع راكدة وتالفة.
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.
- الاعتراف المحاسبي بأصول المؤسسة بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عنها ضمن معايير المحاسبة الدولية.
- التلاعب بأسعار الصرف عند نقل المعاملات إلى العملة الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود نقدية المؤسسة.

1. آسية لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2019، المسيلة، الجزائر، ص30.

2. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2020، ص 159-185.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يمكن أن نجل أهم أساليب التلاعب في قائمة الدخل في ما يلي:¹

- تسجيل الإيرادات قبل تحققها بشكل فعلي.
- تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.
- تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.

3. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:²

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

¹. جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقائمة المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 01، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014، ص: 73.

². ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 02، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص: 246-247.

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

4. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.

أن جميع بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

ويمكن أن نستشهد بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي كانت السبب في انهيار شركتي (Enron worldkom)، والتي اعتبرت أزمة ثقة عميقة أو أزمة أخلاقيات ناجمة عن هيمنة الطمع والمصالح الخاصة وقضايا تتعلق بالفساد والتحايل والكذب بخصوص المتاعب المالية لتلك الشركات من خلال:²

- لجأت إدارة الشركة إلى تضخيم أرباح الشركة في العام الذي سبق انهيارها، خاصة مع فشل نظام الرقابة الداخلية من الناحية الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع والتآمر المستمر في المعلومات المحاسبية والمالية.

¹ . ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، أيار 2009، الأردن، ص 49.

² . محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سابق، ص 160.

- أوكل مجلس الإدارة مهمة مراجعة صفقات الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سطحية وسريعة لتلك الصفقات، كما أن عدم إفصاح مجلس الإدارة عن بعض المعلومات المهمة التي كان من الممكن أن يؤدي الكشف عنها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.
- قامة الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنودا خارج الميزانية.
- تصرف كبار مسئولي الشركة بأسهمها وذلك عن طريق استخدام المعلومات الداخلية والتي أنبأهم بقرب انهيار الشركة وبالتالي بيع أسهمها بأسعار جد مرتفعة، مما يعكس ذلك قضية المعلومات غير المتماثلة و المضللة بين من هم داخل وخارج الشركة.
- التدليس في الممارسات المحاسبية بالتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة والخدع المحاسبية للتغطية عن وضعيتها المالية المتدهورة وذلك بما يتناسب وتوقعات المستثمرين في البورصة.

المبحث الثالث: علاقة ركائز حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية

تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا يتعين على الذين لهم علاقة بهذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم الحد منها، ونستعرض في هذا المبحث أهم الوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها.

المطلب الأول: دور ركيزة إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نظرا لكثرة المخاطر التي أصبحت تواجهها المؤسسات، أصبح لزاما على هذه الأخيرة التنبؤ وتحديد المخاطر التي قد تواجهها وأن تقود بإدارة هذه المخاطر وتحجيم خسائرها في سبيل تعظيم المنافع لجميع أصحاب المصالح. ومن بين المخاطر التي يمكن التنبؤ بها خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية ولهذا يمكن لإدارة المخاطر أن تضع استراتيجية اتجه هذه الممارسات ومحاولة الحد منها.

1. مفهوم إدارة المخاطر:

تعددت الجهات التي تناولت تعريف إدارة المخاطر، نذكر منها:

عرف معهد إدارة المخاطر IRM إدارة المخاطر بأنها: "الجزء الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي شركة، فهي الإجراءات التي تتبعها الشركات بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط ومن محفظة كل نشاط".¹

كما عرف معهد المدققين الداخليين IIA إدارة المخاطر على أنها: "هيكل متناسق أو عمليات مستمرة عبر الوحدة الاقتصادية ككل لتحديد وتقييم والتقرير عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على إنجاز الأهداف".²

1.1 أهمية إدارة المخاطر:

- تحمل إدارة المخاطر أهمية كبيرة للمؤسسات، حيث تم تصميم هذه النظام من أجل مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها وذلك من خلال وضع أهداف مشتركة يمكن تقاسمها بين جميع عمال المؤسسة، حيث يحقق تطبيق إدارة المخاطر الأهمية التالية للمؤسسات:³
- تحقيق أهداف المؤسسة.
- التركيز بشكل كبير على أولويات العمل.
- تغيير الثقافة التنظيمية إلى نقاشات مفتوحة حول المخاطر.

¹. سايب نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2015-2016، سطيف، الجزائر، ص 49.

². ربيعة بوسكار، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر على ضوء المعايير الدولية للتدقيق، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 46، بسكرة، الجزائر، مارس 2017، ص 419.

³. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في التسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، 2017-2018، أدرار، الجزائر، ص 97-98.

- تحسين الإدارة المالية والتشغيلية من خلال التأكد من أن المخاطر تم تقديمها بشكل دقيق في عمليات اتخاذ القرار.
- دعم عملية التخطيط من خلال كون إدارة المخاطر إحدى الوسائل لتحديد الفرص (نتائج الإيجابية للمخاطرة).
- تحديد العلاج النوعي لكل نوع من أنواع المخاطر وعلى جميع مستوياتها.
- العمل على الحد من الخسائر وتقليلها إلى أدنى حد ممكن وتأمينها من خلال الرقابة الفورية، أو من خلال تحويلها إلى جهات خارجية، إذ ما انتهت إلى ذلك إدارة المؤسسة، ومدير إدارة المخاطر.
- حماية صورة المؤسسة بتوفير الثقة المناسبة لدى الأطراف المهمة بها.

2.1 أهداف إدارة المخاطر :

- تسعى أية مؤسسة لتحديد أهدافها الاستراتيجية كجزء من رسالتها ورؤيتها الاستراتيجية، حيث تهدف عملية إدارة المخاطر على مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها، والتي يمكن تقسيمها إلى أربعة فئات رئيسية وهي:¹
- الأهداف الاستراتيجية.
 - الأهداف التشغيلية.
 - أهداف التقارير.
 - أهداف الامتثال للقوانين والأنظمة.

2. دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعتبر البيانات المالية بنوداً ذات مخاطر متعددة ومتفاوتة، ومن بين تلك المخاطر يبرز خطر التلاعب المحاسبي بنوعيه، سواء كان تلاعباً يمارس بخرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالغش المحاسبي، أو كان تلاعباً دون خرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، فإنه يصنف من ضمن المخاطر التشغيلية للمشركة، فالارتفاع

¹. المرجع نفسه، ص 98.

المتعمد لبند من بنود الميزانية مثل القروض يعتبر نوعاً من المخاطر، كما أن ارتفاع بند من بنود قائمة الدخل بشكل كبير جداً مثل المخصصات أو المصاريف الإدارية يعتبر أيضاً نوعاً من المخاطر التي يجب على المستثمر أن يعي حجمها وذلك بالرجوع إلى البنود المحاسبية ومعرفة الطرق الشائعة للمتلاعب المحاسبي وكذا طرق تحميل 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 وأن 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، ولذلك 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 إيجابياً 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 ممارستها 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 وهزات مالية وتشغيلية تنتهي في الأجل الطويل إلى التعثر وال فشل المالي، فضلاً عن تحقيق قيمة مضافة سالبة وتوقع ارتفاع تكلفة التمويل، فلا بد من إدارة المخاطر أن تقوم بتحميل 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 إستراتيجية 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 تعديلا 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 حلا أماميا إلا العمل عمى التخلص من التذبذب في مؤشر الدخل.
- أن يتبع الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية عن القرارات التشغيلية التي تعمل على رفع مخاطر التشغيل، والمتثلة بالأخطاء التي تتحملها الشركة نتيجة الفشل في أداء الإدارة لمهامها بهدف تعديل فقط أرقام الدخل، وإنما لابد 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، أو 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.
- أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتوافق مع قواعد أخلاقيات لأعمال، يبتعد عن الكذب والغش ويحقق العدالة لجميع الأطراف ذات المصلحة.

¹. أمانة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج باجي مختار، 2013-2014، عنابة، الجزائر، ص 220-223.

● أن يتم التأكد من أن الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يبتعد عن التحريف والتزوير بالشكل الذي يخدم في النيابة 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 والقوانين 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.

المطلب الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما كركيزة أساسية في الحوكمة يهدف إلى تفعيل الشفافية وضمان جودة

المعلومات المحاسبية وتجنب الفشل في اختيار القرارات من قبل مستخدميها، فقد تعددت الدراسات حول

آلية تطوير الإفصاح المحاسبي للحد من الممارسات السلبية التي تمارسها الإدارة التنفيذية.

1.1 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

التعريف الأول: "عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ

بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته"¹

التعريف الثاني: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح

وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات. لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.²

¹. رايح طويرات، علاقة المعلومات المحاسبية بمستوى الإفصاح في القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2013-2014، المسيلة، الجزائر، ص 116.

². وردة بالعيد، تقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، ص 730.

2.1 أهمية الإفصاح:

للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة نذكرها في النقاط التالية:¹

- توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية من القرارات الاقتصادية.
- توفير المعلومات حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
- تساعد المعلومات المتوفرة في القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال.
- يمكن من إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي تركز عليها مستقبل المؤسسة واستمرارها في صورة قوائم مالية.
- يمكن من إظهار مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم مالية.
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية للمساهمين في بيان مدى صلاح الإدارة.
- تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية التي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ

3.1 أهداف الإفصاح المحاسبي:

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:²

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
- وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.

¹. لبنى بن زاف، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، 2018-2019، بسكرة، الجزائر، ص 51-52.

². المرجع نفسه، ص 52.

- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

المطلب الثالث: علاقة ركيزة الإفصاح بممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعد التقارير والقوائم المالية المعلنة خلاصة ما تم من عمليات وأحداث اقتصادية خلال السنة المالية، إذ يخضع إعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية متعارف عميها 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 لماله 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 الإبداعية إلى التدخل في القياس والإفصاح المحاسبي، و ذلك 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 الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة، وهنا يبحث الإفصاح المحاسبي بأساليبه وطرقه 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 مظلمة 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. ويلعب الإفصاح المحاسبي كركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات دوراً بارزاً في تحقيق الشفافية، ضمان جودة المعلومة المحاسبية وتجنب الفشل في اتخاذ القرارات، وكذا تخفيض حالة عدم التأكد، وقد تعددت الآراء والدراسات التي بحثت عن كيفية تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيلها تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي إطار ذلك يمكننا تقديم النقاط التالية:¹

¹. أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 237-239.

- ضرورة الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة، التبرير في حال تغييرها شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن 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 لابد عند الإفصاح عن الربح المستقبلي المتوقع من استخدام الأساليب العملية والإحصائية في تخطيط الربح، بعيدا عن التقديرات الشخصية للمحاسبين للتأكد من دقة هذا المؤشر المتوقع حيث أنو في بعض الأوقات عندما تفصح الإدارة عن مؤشر 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 وسياسات المنظمة.
 - ضرورة أن يتضمن الإفصاح أساليب وسياسات توزيع الأرباح.
 - ضرورة أن يتضمن الإفصاح ملكية الأغلبية وحقوق التصويت.
 - ضرورة أن يحتوي الإفصاح على أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين ومرتباهم وحوافزهم.
 - ضرورة أن يتضمن الإفصاح عن قيمة ومخاطرة الأصول، وعوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب.
 - ضرورة أن يتضمن الإفصاح المسائل المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
 - ضرورة أن يتضمن الإفصاح على هيكل وسياسات 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 أن الإدارة عندما تلجأ 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 لمواقع لمستخدمي البيانات المالية، لذلك لابد من تنظيم عملية الإفصاح المحاسبي وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية و معايير التقرير المالي.

المطلب الثالث: دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في ظل تطور ظاهرة المحاسبة الإبداعية كان لابد أن يكون هناك آليات وطرق للكشف عنها، وهذا يتطلب وجود نظام الرقابة، حيث تشكل هذه الأخيرة أهم ركيزة من ركائز حوكمة الشركات كما تمثل أهم وظيفة من وظائف التسيير في الشركة التي تحقق المسائلة، ولتفعيل الرقابة اتجه ممارسات المحاسبة الإبداعية سنتناول آليتين المتمثلتين في لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية.

1.1 مفهوم لجان المراجعة:

التعريف الأول: "هي لجنة رئيسية يكونها مجلس الإدارة، وتمثل المهمة الأساسية لها في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه، كذلك تقوم بتقديم التوصيات التي من شأنها تفصيل النظام وتطويره إلى مجلس الإدارة، بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين، وأصحاب المصالح الأخرى بكفاءة عالية".¹

التعريف الثاني: عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (Canadian The (CICA 1992) Accountants Chartered of Institute) لجنة المراجعة بأنها "لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".²

2.1 أهمية لجنة المراجعة:

تكمن أهمية لجان المراجعة في مايلي:³

- تزيد الثقة في التقارير المالية، من خلال دعم موضوعية هذه التقارير ومصادقيتها.
- يمكنها مساعدة المدراء التنفيذيين في القيام بمهامهم ومسؤولياتهم.

¹. مزمل عوض طه أحمد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الدراسات العليا، العدد 19، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص 284.

². عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008، ص 193.

³. لعبيدي مهاوات، فاطمة الزهراء مومن، أسماء جرموني، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد الثاني عشر، العدد 03، جامعة المسيلة، الجزائر، 2020، ص 98.

- تقوية وتدعيم دور المدراء غير التنفيذيين.
- تدعيم استقلالية أعمال المراجعة.
- تحسين الاتصال بين جميع المستويات.
- تزيد من فعالية المراجعة الخارجية من خلال المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي.
- تعتبر نوع من الرقابة من قبل المساهمين على إدارة المؤسسة.

3.1 أهداف لجنة المراجعة:

تتمثل أهداف لجان المراجعة في الآتي:¹

- مساعدة مجلس الإدارة على تنفيذ مسؤولياته القانونية والإدارية.
- منح الثقة لمستخدمي البيانات المالية من خلال التركيز على مساءلة مجلس الإدارة تجاه جمهور المساهمين.
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة من خلال جودة التقارير المالية.
- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعملية الإفصاح.
- مناقشة السياسات الإستراتيجية وسياسة إدارة المخاطر مع الإدارة.
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.
- التكامل بين أنشطة المراجعة والتأكدات الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة في المؤسسات.

4.1 دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة، بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في مايلي²:

1. المرجع نفسه، ص 99.

2. رشا حمادة، مرجع سابق، ص 104-105.

1. الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي الآتية:

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.
 - التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية.
 - التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف أثرها في التقارير المالية.
 - تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.
 - التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية.
 - تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي.
 - مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.
 - الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.
- 2. دعم وظيفة المراجعة الخارجية:** تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في:

- ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة.
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والحفاظة على استقلاله.
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.
- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
- تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها.
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.
- مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

- 3. دعم وظيفة المراجعة الداخلية:** يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة ولذلك يمكن تعريف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي:
- فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.
 - فحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها.
 - فحص نتائج المراجعة الداخلية.
 - تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
 - المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.
 - المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
 - فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال.
 - على لجنة المراجعة أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية؟.
- 4. دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:** أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة (Treadway Committee) دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريداوي وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية، وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبين أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة تجاه الرقابة الداخلية:¹
- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كلٍّ من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.
 - دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

¹. المرجع نفسه، ص 105-107.

- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كلٍ من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.
 - دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.
 - العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.
- 5. دعم آليات حوكمة الشركات:** أصدرت مؤخراً العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والتي يعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتمالية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم، وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات الآتية:
- الرقابة على أعمال الشركة.
 - الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.
 - تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها.
 - مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.
 - الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.
 - أن تكون التقارير المالية على مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها.
 - التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.
 - إدارة المخاطر في الشركات: فضلاً عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وذلك من خلال النقاط الآتية:
 - الإشراف على إدارة المخاطر.
 - مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعاً لأنواع المخاطر المختلفة.
 - تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.
 - المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.
 - فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.

- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

1.2 مفهوم المراجعة الخارجية:

رغم تعدد صيغ التعريفات التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها.

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".¹

2.2 أهمية المراجعة الخارجية:

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي:²

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
- حملة الأسهم: يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- حملة السندات الحاليون والمحتملون: إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 52.

² المرجع نفسه، ص 54-56.

- مجموعة الموظفين واتحادات العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.
- العملاء والموردون والمنافسون: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
- دعاة ومؤسسات حماية البيئة: وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطها.
- الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.
- نظام المحاكم: ويحتاج إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية.
- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
- الدائنون والبنوك: تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.
- المستثمرون المحتملون: وهم يحتاجون لمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

3.2 أنواع المراجعة الخارجية:

يمكن تصنيفها إلى خمسة تصنيفات بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، كما آخرون صنفوها من حيث الجوانب المتعلقة بمهام المراجعة إلى ثلاث أنواع هي:¹

● مراجعة القوائم المالية.

● مراجعة الالتزام.

● مراجعة التشغيل.

هذه الأنواع المتعددة المراجعة يمكن تنفيذها من قبل المراجع الخارجي.

إلا أننا هنا سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية في الواقع والتي تتمثل في ثلاثة أنواع:

● المراجعة القانونية.

● المراجعة التعاقدية.

● الخبرة التعاقدية.

من خلال ما سبق تتمثل أنواع المراجعة الخارجية في مراجعة قانونية وهي تهدف إلى المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصادر الفوتوغرافية الصادقة ويتم التعيين فيها بواسطة من طرف المساهمين أما النوع الثاني وهو المراجعة التعاقدية وهي تهدف إلى المصادقة على شرعية وصون الحسابات ويتم التعيين فيها بواسطة من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة، والنوع الثالث من أنواع المراجعة الخارجية هو مراجعة الخبرة التناقضية التي تهتم بإعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ويتم التعيين فيها من طرف المحكمة.

4.2 دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

حدد معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:²

¹. زهراء الجيلي إبراهيم محمد أحمد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، 2018، السودان، ص 26.

². ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 57-59.

- يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق إلى ادني مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
- إن المسؤولية الرئيسة لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها ، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر.
- إن عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمانا معقولا بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو خطأ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.
- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ وذلك لان الغش قد يتضمن خططا متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمدقق.
- المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالبا ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.
- يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات من الإدارة بأنها:
- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش.
- أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات المالية ربما تكون محرفة ماديا كنتيجة للغش.
- أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة تم إبصارها بواسطة الموظفين، والموفين الرئيسين، والمحللين، والمنظمين أو آخرين.
- أفصحت للمدقق عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين يؤدون أدوارا هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.
- إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل، على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من

- الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية، إذ انه في بعض البلدان على المدقق العامل في مؤسسة مالية واجب قانوني بالتقرير بحدوث غش إلى السلطات المشرفة.
- إذا استنتج المدقق انه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن غش أو الاشتباه بوجود غش، فانه يجب على المدقق:
- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب نأب يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.
- أن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء العملية.
- وفي حال انسحاب المدقق يجب:
- مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له للانسحاب من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة.
- النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.
- يجب على المدقق أن يوثق فهمه للشركة وليئتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 315.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستخلص أن الحوكمة تعتبر من الموضوعات التي تهم العديد من الباحثين، فهي مجموعة من الآليات والمبادئ الحديثة، ويعود سبب ظهورها بعد سلسلة من الأزمات التي مست العديد من اقتصاديات دول العالم الناتجة عن الفساد وسوء التسيير وتضارب المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي فإنها تهدف إلى حماية أصحاب المصالح وإعادة الثقة في المعلومات المحاسبية، لذلك تسعى العديد من المؤسسات إلى تبني فكرة الحوكمة وتطبيق مبادئها وآلياتها.

فالتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة يؤدي إلى الحد والوقاية من ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي يقوم من خلالها المحاسبين باستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالي

A decorative rectangular border with ornate floral and scrollwork patterns at each corner, framing the central text.

الفصل الثاني

تمهيد:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا في أي دراسة إذ يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي لأي دراسة ومن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل إلى نتائج تحقق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة.

حيث يعرض هذا الفصل الوجه الثاني من الإثبات بأن ركائز حوكمة الشركات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال الاسترشاد بما جاء في الفصول النظرية واستعمال الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات ومحاولة تحليل النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الاستطلاعية.

للإلمام بموضوع البحث من الجانب الميداني قمنا بالاعتماد بشكل أساسي على استمارة الاستبيان، التي تعد من أكثر الأدوات ملائمة لإجراء مثل هذه الدراسات، نظرا لتوافقها مع أهداف وموضوع الدراسة المتمثل في تفصي دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الدراسة ارتأينا الاتصال بكل الأطراف ذات العلاقة بالحوكمة من جهة وبالمحاسبة من جهة أخرى.

المطلب الأول: أسلوب الدراسة

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس والغاية منه، وبالتالي اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية وتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

يقصد بمجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع مشكلة الدراسة، يتكون مجتمع الدراسة من محاسبين ومحافظي الحسابات ومجموعة من الأساتذة الجامعيين بولاية المسيلة، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية حيث قمنا بتوزيع (34) استبانة على أفراد العينة، وتم استردادها كلها وبعد فحص الاستبيانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على أسئلة الاستبانة.

المطلب الثالث: أدوات البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة.

أولا: أدوات الدراسة.

تم إعداد استبيان حول دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الميدانية للحصول على المعلومات والبيانات التي سيتم معالجتها.

وتضمنت استمارة الاستبيان 20 سؤال، وقد اعتمد الباحثين في أداة الدراسة على طريقة سلم ليكارت الخماسي، وتم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة والإجابة.

أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

الجزء التمهيدي: تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة.

المحور الأول: يضم الأسئلة من 1 إلى 7 الذي يهتم بمعرفة دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحور الثاني: يضم الأسئلة من 8 إلى 13 الذي يهتم بمعرفة دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: ويضم الأسئلة من 14 إلى 20 الذي يهتم بمعرفة دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS في تحليل البيانات التي جمعها في هذه الدراسة وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل، التي تعتمد على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: تصميم الاستبيان وقراءته.

لقد تم في البداية تقسيم الاستبيان إلى جزأين هما:

المطلب الأول: الوصف الديمغرافي للعينة

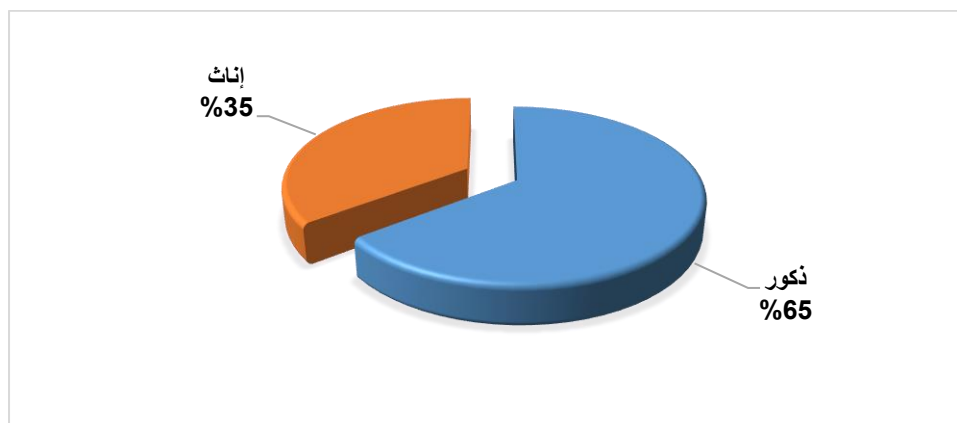
أولاً/ وصف خصائص العينة:

1- بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم (01) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
65%	22	ذكور
35%	12	إناث
100%	34	الإجمالي

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 34 فرداً، نلاحظ أن هناك 22 ذكراً بنسبة بلغت 65%، أما الإناث فقد بلغ عددهن 12 أنثى بنسبة قدرت بـ 35%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (01).



الشكل رقم (01) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

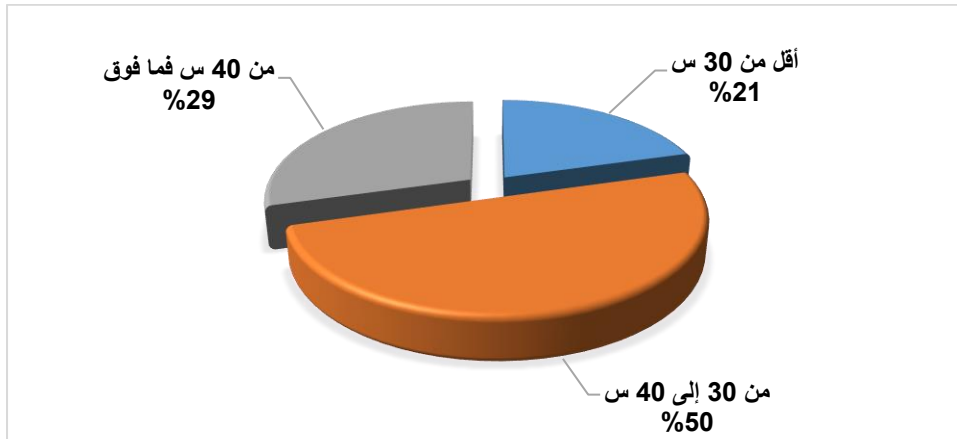
2- بالنسبة لمتغير السن:

الجدول رقم (02) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 س	7	21%
من 30 إلى 40 س	17	50%
من 40 س فما فوق	10	29%
الإجمالي	34	100%

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 34 فرداً، نلاحظ أن هناك 7 أفراد قلت أعمارهم عن 30 سنة بنسبة بلغت 21%، أما الذين تراوحت أعمارهم بين 30 إلى 40

سنة فقد بلغ عددهم 17 فردا بنسبة قدرت بـ 50%، في حين أن الذين تجاوزت أعمارهم عن 40 سنة فقد بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة قدرت بـ 29%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (02).



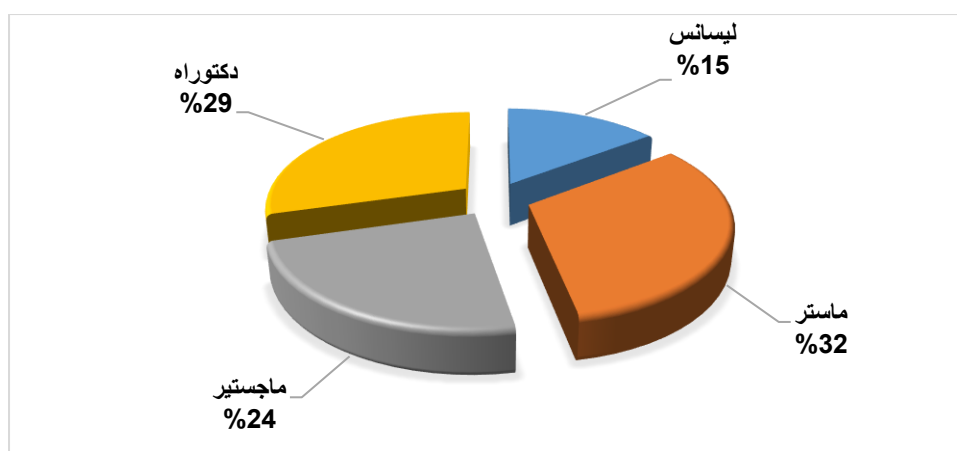
الشكل رقم (02) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

3- بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي:

الجدول رقم (03) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى التعليمي
15%	5	ليسانس
32%	11	ماستر
24%	8	ماجستير
29%	10	دكتوراه
100%	34	الإجمالي

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 34 فرداً، نلاحظ أن هناك (5) أفراد كان مستواهم التعليمي ليسانس بنسبة بلغت 2%، أما الذين لديهم مستوى ماستر فقد بلغ عددهم 11 فرداً بنسبة قدرت بـ 32%، أما الذين لديهم مستوى ماجستير فقد بلغ عددهم 8 أفراد بنسبة قدرت بـ 24%، في حين أن الذين لديهم مستوى دكتوراه بلغ عددهم 10 أفراد بنسبة قدرت بـ 29%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (03).



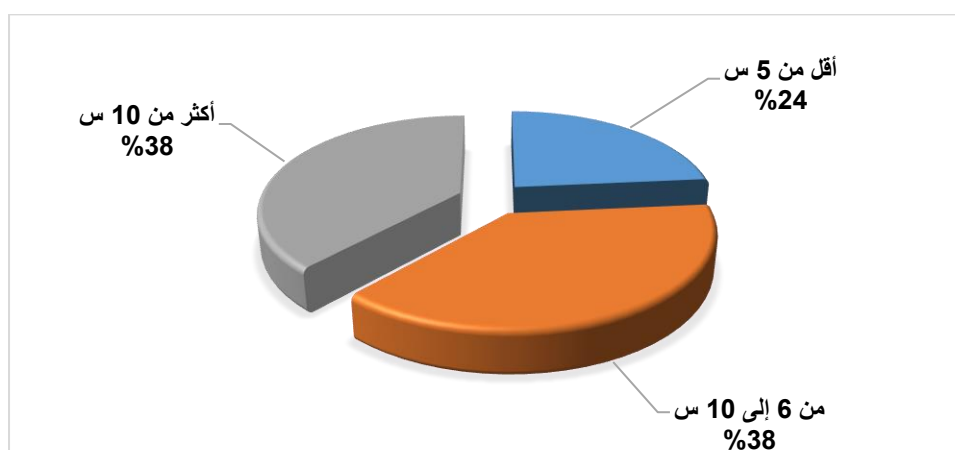
الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

4- بالنسبة لمتغير الأقدمية:

الجدول رقم (04) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية

الأقدمية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 س	8	24%
من 6 - 10 س	13	38%
من 10 فما فوق	13	38%
الإجمالي	34	100%

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 34 فرداً، نلاحظ أن هناك 8 أفراد قلت خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة بلغت 25%، أما الذين تراوحت خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات فقد بلغ عددهم 13 فرداً بنسبة قدرت بـ 38%، في حين أن الذين فاقت خبرتهم عن 10 سنة فقد بلغ عددهم 13 أفراد أيضاً بنسبة قدرت بـ 38%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (04).



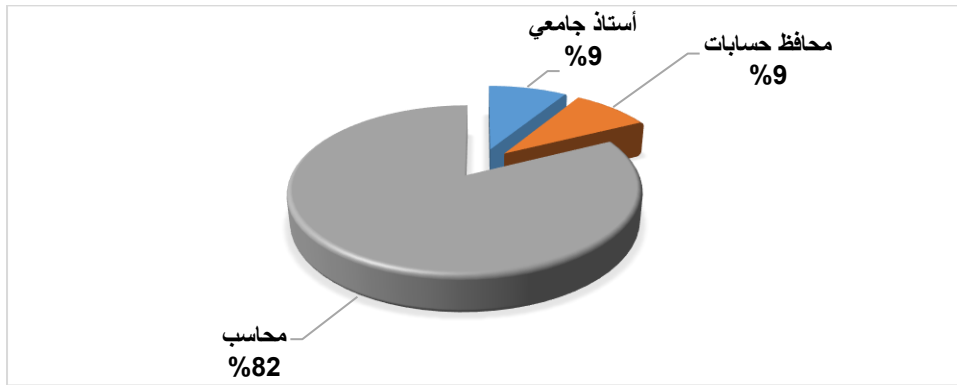
الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية

5- بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (05) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	3	09%
محافظ حسابات	3	09%
محاسب	28	82%
الإجمالي	34	100%

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 34 فرداً، نلاحظ أن هناك 3 أفراد أساتذة جامعيين بنسبة بلغت 9%، أما محافظي الحسابات فقد بلغ عددهم 3 أفراد أيضاً بنسبة قدرت بـ 9%، في حين أن المحاسبين بلغ عددهم 28 فرداً أيضاً بنسبة قدرت بـ 82%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (05).



الشكل رقم (05) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

المطلب الثاني: معامل الثبات والصدق لمحاور الدراسة.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

تم التحقق الأولي من نتائج الثبات والصدق بالنسبة لهذا الاستبيان والذي أفرز النتائج التالية:

أ/ الثبات:

-التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ):

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ والتي تقوم على أساس تقدير

معدل إرتباطات العبارات فيما بينها لكل بعد على حدة كما هو موضح بالجدول التالي :

الجدول رقم (06) يوضح ثبات الاستبيان عن طريق ألفا كرونباخ		
المحاور	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
المحور الأول	0.691	7
المحور الثاني	0.703	6
المحور الثاني	0.825	7
الاستبيان ككل	0.746	20

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للمحور الاول " دور

ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " (0.69)، وبالنسبة للمحور الثاني " دور ركيزة

الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " (0.70)، وبالنسبة للمحور الثالث " دور ركيزة المراجعة

الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " (0.82)، وبالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.74)، يمكن

القول بأنها قيم تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات عالي، حيث نلاحظ أن كل القيم موجبة وأن هناك

انسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50) ويكاد يصل إلى الارتباط التام (1).

ب/ الصدق: بطريقة الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالمحور الذي تنتمي إليه ثم بين درجة المحور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما يلي:

• الارتباط بين العبارات والدرجة الكلية للمحاور:

1. الارتباط بين عبارات المحور الأول مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الأول (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 1	.552*0	العبارة 5	.452*0
العبارة 2	0.775**	العبارة 6	.572**0
العبارة 3	.706**0	العبارة 7	.588**0
العبارة 4	.585**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائياً

عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) وعددها (5) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,77)

كأعلى ارتباط كان بين العبارة (2) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,57) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (6)

والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن عبارات رقم (1، 5) جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا

($\alpha=0.05$)، وعموماً يمكن القول بأن المحور الأول (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

2. الارتباط بين العبارات المحور الثاني مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثاني (دور ركيزة الإفصاح في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية			
العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 8	.557*0	العبارة 11	.633**0
العبارة 9	.606**0	العبارة 12	.741**0
العبارة 10	.763**0	العبارة 13	.483*0
الارتباط دال عند (0.01)**			
الارتباط دال عند (0.05)*			

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائياً

عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) وعددها (4) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,76)

كأعلى ارتباط كان بين العبارة (10) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,60) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (9)

والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن عبارات رقم (8، 13) جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا

($\alpha=0.05$)، وعموماً يمكن القول بأن المحور الثاني (دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

3. الارتباط بين العبارات المحور الثاني مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثالث (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (09) يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية مع درجته الكلية

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 14	.732**0	العبارة 18	.497*0
العبارة 15	.752**0	العبارة 19	.782**0
العبارة 16	.790**0	العبارة 20	.765**0
العبارة 17	.534*0	الإرتباط دال عند (0.01)**	
الإرتباط دال عند (0.05)*			

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائياً

عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) وعددها (5) عبارات حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,79)

كأعلى ارتباط كان بين العبارة (16) والدرجة الكلية للمحور ككل و(0,73) كأدنى ارتباط كان بين العبارة

(14) والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن العبارات رقم (17، 18) جاءت دالة عند مستوى الدلالة

ألفا ($\alpha=0.05$)، وعموماً يمكن القول بأن المحور الثالث (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

• الارتباط بين المحاور والدرجة الكلية للاستبيان ككل:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10) يوضح مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية			
المحور	الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	الدرجة الكلية للاستبيان
المحور الأول	.628**0	المحور الثالث	.652**0
المحور الثاني	.654**0	الإرتباط دال عند (0.01)**	

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) حيث نلاحظ أن قيمة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الأول (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.62)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثاني (دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.65)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثالث (دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.65)، وعموماً يمكن القول بأن الاستبيان ككل صادق لأن كل محاوره تتسق فيما بينها وبين الاستبيان التي هي فيه.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.

أولاً/ التحقق من شرط إعتدالية التوزيع:

قبل البدء في مرحلة معالجة الفرضيات باستخدام الاساليب الاحصائية المختلفة والملائمة يجب أولاً التحقق من

شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة الحالية، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (11) يوضح التحقق من شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة

القرار	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			المتغير
	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	
غير دال	0.348	34	0.965	0.200	34	0.118	الاستبيان ككل

من خلال المعطيات المبينة بالجدول أعلاه نلاحظ وبناء على قيم اختبار كولموغوروف سميرونوف وكذا

إختبار شبيرو ويلك في درجات أفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة

ألفا (0.05) مما يدل على أن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً وهذا يعني أن كل الاساليب الاحصائية التي

ستستخدم في المعالجة هي أساليب بارامترية أنظر إلى الملحق رقم (01) .

ثانيا/ عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضيات:

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهاته الدراسة على: " تساهم ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية " ، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة

للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في الاستبيان ككل والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة

الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) يوضح درجة مساهمة ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاستبيان ككل	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	34	60	70.11	5.942	33	9.927	0.000	دال عند 0.01

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (12) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة

الدراسة على الاستبيان ككل والذي بلغ (70.11) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري له والمقدر بـ 60، كما أن

المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (68-84) بناء عليه فإن درجة مساهمة ركائز حوكمة الشركات في الحد

من ممارسات المحاسبة الإبداعية مرتفعة، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (9,92) وهي قيمة موجبة ودالة

إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي

لأفراد العينة والمتوسط النظري للاستبيان ككل لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية الدراسة العامة والقائلة "تساهم ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى لهاته الدراسة على: "تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الأول من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (13) يوضح درجة مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البعد الاول	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	34	21	25.79	3.002	33	9.309	000.0	دال عند 0.01

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (13) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على البعد الاول والذي بلغ (25.79) أنه أعلى تماماً من المتوسط النظري له والمقدر بـ 21، كما أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (23.8-29.4) بناء عليه فإن درجة مساهمة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مرتفعة، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (9,30) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للبعد الاول لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية الدراسة

الأولى والقائلة " تساهم لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية لهاته الدراسة على: " تساهم ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية "، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الثاني من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (14) يوضح درجة مساهمة ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البعد الثاني	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	34	18	.4418	.7102	33	.9490	0.349	غير دال

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (14) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة

الدراسة على البعد الثاني والذي بلغ (18.44) أنه أعلى بقليل من المتوسط النظري له والمقدر بـ 18، كما أن

المتوسط الحسابي يقع في المجال المتوسط (15.6-20.4) بناء عليه فإن درجة مساهمة ركيزة الإفصاح

والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية متوسطة، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت

(0,94) وهي قيمة موجبة وغير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,05$)، وهذا يعني أنه لا توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للبعد الثاني، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد جزئياً فرضية الدراسة الثانية والقائلة "تساهم ركيزة الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة لهاته الدراسة على: "تساهم ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15) يوضح درجة مساهمة ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

القرار	مستوى الدلالة	t	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري	حجم العينة	البعد الثالث
دال عند 0.01	000.0	8.121	33	3.505	25.88	21	34	الدرجة الكلية

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (15) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على البعد الثالث والذي بلغ (25.88) أنه أعلى تماماً من المتوسط النظري له والمقدر بـ 21، كما أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (23.8-29.4) بناء عليه فإن درجة مساهمة ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مرتفعة، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (8,12) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0,01$)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة

والمتوسط النظري للبعد الثالث لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الثالثة والقائلة "تساهم ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بالدراسة التطبيقية بإعداد استبيان تم فيه استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام برنامج الحزمة الإحصائية spss في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة.

وقد تم التوصل أن كل من ركيزة لجان المراجعة والإفصاح والمراجعة الخارجية لهم دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك عن طريق تحقيق الشفافية والمحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة وضمان جودة التقارير المالية.

الخاتمة

الخاتمة:

أدت الأزمات المالية المختلفة التي وقعت خلال العقدین الأخيرین والتي مست كبرى شركات العالم إلى ضرورة اتخاذ نظرة عملية عن كيفية الاستخدام لحوكمة الشركات لمنع الأزمات المالية القادمة وما يترتب عنها من فقدان ثقة مستخدمي المعلومات والقوائم المالية فيما تعرضه من نتائج، وكذلك فقد الثقة في عمل المراجعين الخارجيين وما ينتج عنهم من تقارير مراجعة عن هذه القوائم أيضا، حيث امتدت آثار عدم الثقة إلى أسواق رأس المال في مختلف دول العالم، وهذا مما أدى إلى زيادة الحاجة لمعلومات وتقارير مالية أكثر شفافة ومصداقية بعيدة عن التظليل والغش كي يستفيد منها أصحاب المصالح في الشركة.

اختبار صحة الفرضيات:

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

الفرضية الأولى: صحيحة، حيث أن تحقق ركيزة لجان المراجعة يحد من ممارسة محاسبة الإبداعية، ويتجسد ذلك من خلال قيام لجان المراجعة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.

الفرضية الثانية: صحيحة، حيث أن تحقق ركيزة الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن خلال الدراسة التطبيقية لأراء عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات وجدنا أن تحقق ركيزة الإفصاح يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: صحيحة، حيث أن تحقق ركيزة المراجعة الخارجية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن خلال الدراية التطبيقية لأراء عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات وجدنا أن تحقق ركيزة المراجعة الخارجية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

نتائج الدراسة:

تعتبر حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والقوانين التي تحكم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، فهي تسعى لتحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق أصحاب المصالح.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة تتناهى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال النتائج التي توصلنا إليها في دراستنا نقدم مجموعة من التوصيات والمتمثلة في:

نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين وغيرها من الشركات.

زيادة الأنشطة الرقابية داخل الشركات لضمان نزاهة التقارير المالية للمحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

اتخاذ إجراءات صارمة فيما يخص ممارسي المحاسبة الإبداعية وهذا تفاديا لتفشي مثل هذه الظاهرة في مختلف الشركات.

توصية جميع الأطراف بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوحيد جميع الجهود للحد منها.

آفاق الدراسة:

ورغبة منا في إثراء الرصيد المعرفي لهذا البحث أن نقترح المواضيع التالية في شكل إشكاليات:

دور ركيزة مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة مقارنة لواقع الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر وإحدى الدول الرائدة.

A decorative rectangular border with ornate floral and scrollwork patterns at each corner and along the sides.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

- (1) بن محسن الحمدي عبد العظيم، "حوكمة الشركات"، دار الكتب الوطنية، صنعاء، اليمن.
- (2) عبد القوي علي المصري عبد الصبور، "التنظيم القانوني لحوكمة الشركات: دراسة مقارنة"، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2012.
- (3) محمود بشير المغربي محمد الفاتح، "حوكمة الشركات" الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 2020.
- (4) ناجي الحياي وليد، آل غزوي حسين عبد الجليل، "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية"، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.

ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية

- (5) بن زاف لبنى، "دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019.
- (6) دحو عامر حاج، "التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018.
- (7) ديلمى ناصر الدين، "دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017-2018.
- (8) راشدي أمين، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017-2018.
- (9) سايح نوال، "مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2015-2016.
- (10) سعود وسيلة، "حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016.

- 11) فداوي أمينة، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة برج باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014.
- 12) قطاف عقبة، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019.
- 13) لعروسي آسية، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.
- 14) مجيلي خليصة، "دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2017-2018.
- 15) أحمد الحايك نهي، "أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا.
- 16) بوالزليفة صابر، "دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013-2014.
- 17) الجيلي زهراء إبراهيم محمد أحمد، "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النيلين، السودان، 2018.
- 18) حسن نمر الحلبي ليندا، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، أيار 2009.
- 19) عبد الله سعيد أبو سرعة عبد السلام، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 20) عثمان ميرة، "أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
- 21) غزالي زينب، "دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016.

ثالثا: المجلات العلمية

- (22) بالعيد وردة، "تقييم واقع الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 02، 2019.
- (23) بلة سيد عبد الرحمن عباس، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد 12، 2012.
- (24) بوسكار ربيعة، "مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر على ضوء المعايير الدولية للتدقيق"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 46، مارس 2017.
- (25) بوكثير جبار، عوادي مصطفى، "أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقائمة المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 01، 2014.
- (26) جنيدي مراد، بوقابة زينب، "آليات حوكمة المؤسسات والحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، جامعة الجزائر 3، العدد 01، 2019.
- (27) حمادة رشا، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد 02، 2010.
- (28) رمضان لعلا، البرود أم الخير، شارف عبد القادر، "إرساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الأزمات"، Global Journal of Economic and Business، العدد 3، 2017.
- (29) سيد أحمد محمد شيرين مامون، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد 02، 2020.
- (30) شعلان جبارناظم، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، العراق، العدد 02، 2011.
- (31) صافي أحمد، صفيح صديق، بن زيدان ياسين، "آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، مارس 2018.
- (32) ضويفي حمزة، محمودي أحمد، "دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، العدد 03، مارس 2018.

- (33) الطيب علي أحمد رقية، "دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية"، Global Journal of Economic and Business، العدد الأول، 2019.
- (34) عوض بن سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، العدد 01، 2008.
- (35) غضبان حسام الدين، "مساهمة ركائز حوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسات الاقتصادية"، مجلة الحقيقة، جامعة أدرار، العدد 25.
- (36) قوشيش أمينة، لقليطي الأخطر، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 02، 2019.
- (37) مزمل عوض طه أحمد، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، العدد 19، 2016.
- (38) مهاوات لعبيدي، مومن فاطمة الزهراء، جرموني أسماء، "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 03، 2020.
- (39) نظمي إيهاب، أسامة عبد المنعم علي، "أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة جرش، الأردن، العدد 03، 2015.

رابعاً: المداخلات والملتقيات

- (40) بن أعمارة منصور، حولي محمد، "دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية"، مداخلات ضمن المؤتمر المحاسبي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بالفترة 04-05 ديسمبر 2012.
- (41) بن التومي سارة، فوزيلي سمية، دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مداخلات ضمن المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، المنعقد بالفترة 04-05 ديسمبر 2012.
- (42) بوعاية حسان، سراي صالح، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة"، مداخلات مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يوم 04-05 ديسمبر، 2012.
- (43) زعبي علي فلاح، الجريري ماجد عبد العزيز، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية"، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلاديفيا، 04-05 تموز، 2007.
- (44) هوام جمعة، لعشوري نوال، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، مداخلات ضمن الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

الملاحق

ملحق رقم (1): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

تحية طيبة وبعد:

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر أكاديمي في المحاسبة بعنوان: "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة ركائز حوكمة الشركات بالتلاعب المحاسبي، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن نستخدمها إلا لأغراض البحث العلمي فقط، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير شاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

إشراف الأستاذ:

لعروسي قرين زهرة

الطالبة:

بوزرزور حسناء

2021/2020

القسم الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (x) في المربع المناسب لاختيارك.

1. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

☐ من 40 سنة فأكثر

3. المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماستر

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ شهادات مهنية

4. سنوات الخبرة: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ 6 إلى 10 سنوات ☐

☐ أكثر من 10 سنوات

5. الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات

☐ محاسب

القسم الثاني: محاور الاستبيان.

المحور الأول: دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق
01	أهمية استقلال لجنة المراجعة بحيث يكون أعضائها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، لكي تستطيع تقديم تقارير بكل حيادية.					
02	إن دراسة لجنة المراجعة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها، يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
23	إن قيام لجنة المراجعة بمساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاليته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	تدرس لجنة المراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقدم آرائها وتوصياتها بخصوصها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	تعمل لجنة المراجعة على تقديم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	تعمل اللجنة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية.					
07	تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية.					

المحور الثاني: دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	لا يؤثر الإفصاح السليم عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
03	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء السنوات السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

المحور الثالث: دور ركيزة المراجعة الخارجية في لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

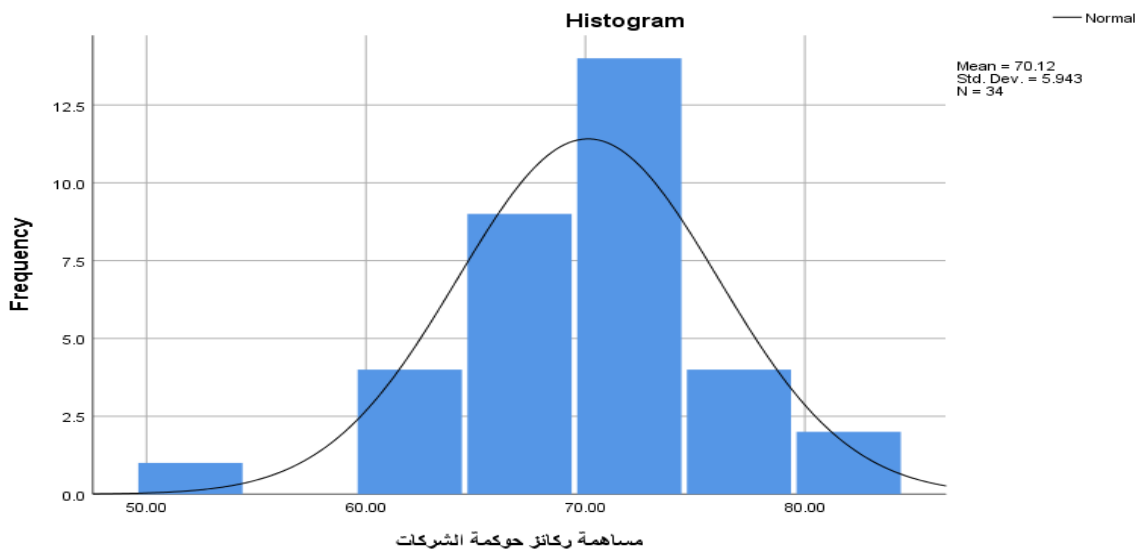
الرقم	فقرات لاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق
01	تقديم المعلومات من طرف المراجع الخارجي يكون بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح.					
02	على المراجع الخارجي التقيد بقوانين ومعايير التدقيق المعمول بها دوليا ومحليا.					
03	يحرص المراجع الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير وتنمية مهاراته.					
04	تحميل المراجع الخارجي مسؤولية أكبر عن عدم اكتشافه التضليل.					
05	اهتمام الشركات بشكل تقرير المراجع أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة المراجعة نفسها.					
06	يقوم المراجع الخارجي بمتابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها للحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.					
07	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية.					

ملحق نتائج الدراسة

أولاً/ التحقق من اعتدالية التوزيع

Explore

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
مساهمة ركانز حوكمة الشركات	0.118	34	0.200*	0.965	34	0.348
*. This is a lower bound of the true significance.						
a. Lilliefors Significance Correction						



ثانيا/ التحقق من فرضيات الدراسة

الفرضية العامة:

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مساهمة ركائز حوكمة الشركات	34	70.1176	5.94299	1.01921
One-Sample Test				
	Test Value = 60			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
مساهمة ركائز حوكمة الشركات	9.927	33	0.000	10.11765

الفرضية الأولى:

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مساهمة لجان المراجعة	34	25.7941	3.00282	0.51498
One-Sample Test				
	Test Value = 21			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
مساهمة لجان المراجعة	9.309	33	0.000	4.79412

الفرضية الثانية:

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مساهمة ركيزة الافصاح	34	18.4412	2.71015	0.46479
One-Sample Test				
	Test Value = 18			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
مساهمة ركيزة الافصاح	0.949	33	0.349	0.44118

الفرضية الثالثة:

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ركيزة المراجعة الخارجية	34	25.8824	3.50553	0.60119
One-Sample Test				
	Test Value = 21			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
ركيزة المراجعة الخارجية	8.121	33	0.000	4.88235

ملحق الثبات والصدق

أ/ الثبات:

Reliability

Reliability Statistics		
الأبعاد	Cronbach's Alpha	N of Items
البعد 1	0.691	7
البعد 2	0.703	6
البعد 3	0.825	7
الكلية	0.746	20

ب/ الصدق:

Correlations

Correlations					
		دك 1			دك 1
ب1	Pearson Correlation	0.552*	ب5	Pearson Correlation	0.452*
	Sig. (2-tailed)	0.012		Sig. (2-tailed)	0.045
	N	20		N	20
ب2	Pearson Correlation	0.775**	ب6	Pearson Correlation	0.572**
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.008
	N	20		N	20
ب3	Pearson Correlation	0.706**	ب7	Pearson Correlation	0.588**
	Sig. (2-tailed)	0.001		Sig. (2-tailed)	0.006
	N	20		N	20
ب4	Pearson Correlation	0.585**	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.007	**, Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

Correlations					
		دك 2			دك 2
8ب	Pearson Correlation	0.557*	11ب	Pearson Correlation	0.633**
	Sig. (2-tailed)	0.011		Sig. (2-tailed)	0.003
	N	20		N	20
9ب	Pearson Correlation	0.606**	12ب	Pearson Correlation	0.741**
	Sig. (2-tailed)	0.005		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
10ب	Pearson Correlation	0.763**	13ب	Pearson Correlation	0.483*
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.031
	N	20		N	20
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).					
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

Correlations

Correlations					
		دك 3			دك 3
14ب	Pearson Correlation	0.732**	18ب	Pearson Correlation	0.497*
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.026
	N	20		N	20
15ب	Pearson Correlation	0.752**	19ب	Pearson Correlation	0.782**
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
16ب	Pearson Correlation	0.790**	20ب	Pearson Correlation	0.765**
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
17ب	Pearson Correlation	0.534*	**, Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.015	*, Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

Correlations					
		الكلي			الكلي
دك 1	Pearson Correlation	0.628**	دك 3	Pearson Correlation	0.652**
	Sig. (2-tailed)	0.003		Sig. (2-tailed)	0.002
	N	20		N	20
دك 2	Pearson Correlation	0.654**	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.002			
	N	20			

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion



معة محمد بوضياف بالمسيلة
بة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département:

م:والمسيلة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة) : المولود (ة) بتاريخ: 14/09/1995 ب: ب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أورس.) رقم: الصادرة بتاريخ: عن: 11/12/2011

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: تخصص: وثيقة التسيير خلال السنة

الجامعية: والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**

": في الحد من مخاطر

المحاسبة الإدارية "دراسة استطلاعية لعينة من محاسبة المحاسبات

أصريح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 14/06/2021

التوقيع و البصمة

.....