

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية لولاية -جيجل-

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص : إدارة مالية

إعداد الطلبة :

منى موسوس

إيمان حرفوش

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ.....	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: سلامة محمد	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ.....	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية لولاية -جيجل-

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص : إدارة مالية

إعداد الطلبة :

منى موسوس

إيمان حرفوش

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ.....	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: سلامة محمد	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذ.....	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر

بعد أن من الله علينا بإنجاز هذا العمل، فإننا نتوجه إليه سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بالحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوقفنا إلى ما نحن فيه راجيين منه دوام نعمه وكرمه وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف "سلامة محمد"، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذله معنا، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطرق لإتمام هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام

كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا الذين رافقونا ولم ييخروا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم خاصة الأساتذتين الكريمين "بورمة هشام" و"قيرة عمر".

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في مساعدتنا على إنجاز هذا العمل.

## إهداء



إلى من آمن بشخصي وصدق لهفتي ودعم رغبتني البسيطة وجعلها عظيمة، إلى من جعل حلمي حقيقة أبي قرّة عيني "أعمر"، أطال الله في عمره وأدامه سندنا لنا.

إلى أبواب جنّتي وسرّ بسمتي ومفتاح سعادتي، إلى التي مهما سقيتها من دمّاء قلبي فلن أفيها حقها إلى أمي الغالية "زهرة"، أطلب من الله أن لا يحرمننا من بركة طبيبتك وحنانك.

إلى عائلتي الجميلة التي جعلت لأهدافي قدمين يدوسان أرض الواقع، إخوتي اللذين اجتمعوا في دار الغربة وقلوبهم أبت إلا البقاء معنا "كمال، نجيب، جعفر"، إلى صغير العائلة "عبد العزيز".

إلى أخواتي اللاتي سقين بالحب عزيّمتي ورافقن طموحي بالأمل والتفاؤل، "سعيدة"، "ريّمة" إلى توأمتي "سمية"، وأختي التي لم تلدها أمي زوجة أخي التي كانت خير سند لي لإكمال مشواري "دليلة"، وإلى عمّتي الغالية "فاطمة".

إلى الكتاكيت الصغار "أروي، يونس، دجانيس".

إلى عائلة مكاحلية من يافعها لكبيرها وخاصة عمي "فؤاد" زوج أختي، أدام الله المحبة والألفة التي جمعت العائلتين ولا فرقنا الله وجعلنا ذخرا وقوة لبعضنا.

إلى الأرواح الطاهرة التي تركتتنا هذا العام وصعدت لبارئها، عمي "فاتح مكاحلية"، وأمّه جدتي الغالية "منصورة"، تغمدهما الله برحمته التي وسعت كل شيء واسكنهما فسيح جنانه، اللهم اغسلهما بالماء والبرد والتلج واغفر ذنوبهما، وتجاوز عن خطاياهما واحشرهما مع الصالحين.

وإلى كل عائلة "هفي" خاصة زوج أختي عمي "عماد" أدام الله المحبة والألفة بين

العائلتين. إلى صديقتي "منى" التي تقاسمت معها محطات هذه الرحلة والتي كانت لي خير

الناصحات المؤنسات، إلى صديقاتي "إيناس"، "مسعودة"، "جويده"، "سارة"، "مريم".

"إيمان"





إهداء

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى إخوتي وأخواتي كل بإسره

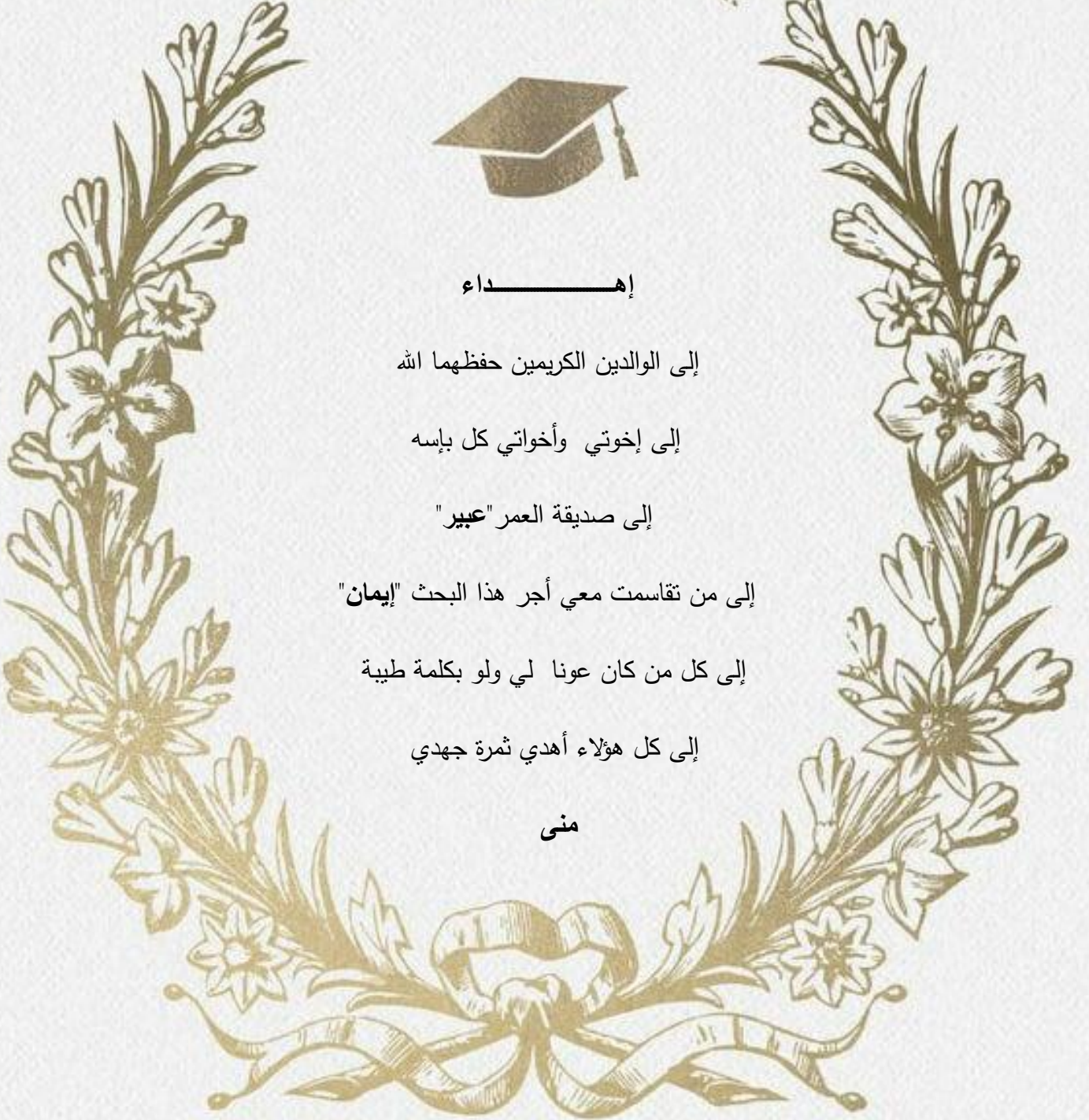
إلى صديقة العمر "عبير"

إلى من تقاسمت معي أجر هذا البحث "إيمان"

إلى كل من كان عوناً لي ولو بكلمة طيبة

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

منى



## الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على عينة حجمها (35) مفردة والمكونة من أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين في بعض المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة، وتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى وجود دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والتمثلة في أن هناك دورا للآليات المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من تلك الممارسات، كما خلصت الدراسة في الأخير إلى تقديم اقتراحات عملية وآفاق مستقبلية للبحث.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي.

### Abstract:

The study aimed to identify the role of corporate governance in limiting creative accounting practices by activating its internal and external mechanisms. To achieve this goal, the study relied on the descriptive analytical approach, and the questionnaire was used as a tool for data collection, as 1 twas distributed to a sample size of (35) single, consisting of members of the Board of Directors, members of the Audit Committee, internal auditors in some economic institutions at the level of Jijel state, in addition to external auditors. In the audit offices, the data were analyzed and hypotheses tested using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

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

**Keywords:** Corporate Governance, Creative Accounting, Board of Directors, Audit Committee, Internal auditor, External auditor.





# فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
-	شكر
-	إهداء
-	المخلص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال
-	قائمة الملاحق
أ - ح	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة</b>	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة
9	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات
25	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية
35	المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
41	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة
41	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
44	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
47	خلاصة
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة
50	المطلب الأول: طريقة ومتغيرات الدراسة
53	المطلب الثاني: اختبار أداة الدراسة

59	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
61	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
61	المطلب الأول : عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة
68	المطلب الثاني : عرض وتحليل عبارات محاور الدراسة
76	المطلب الثالث : اختبار فرضيات الدراسة
85	خلاصة
87	خاتمة
92	قائمة المراجع
-	الملاحق



# فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	50
02	مقياس ليكرت الخماسي "Fifth Likert Scale"	52
03	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	54
04	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	55
05	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	56
06	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	57
07	الصدق البنائي لمحاو الدراسة	58
08	معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة	59
09	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	62
10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	63
11	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	64
12	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	65
13	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	66
14	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	67
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول	68
16	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني	70
17	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث	72
18	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع	75
19	اختبار التوزيع الطبيعي Z	77
20	نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	78
21	نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	78
22	نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	79
23	نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	80

82	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي	24
83	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير الخبرة المهنية	25
84	نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير الوظيفة	26





# فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	خصائص حوكمة الشركات	01
20	ركائز حوكمة الشركات	02
52	متغيرات الدراسة	03
62	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	04
63	توزيع أفراد العينة حسب العمر	05
64	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	06
65	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	07
66	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	08
67	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	09

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الاستبيان
02	قائمة الأساتذة المحكمين لاستبانة الدراسة
03	صدق الاتساق الداخلي للاستبيان
04	الصدق البنائي
05	ثبات الاستبيان
06	نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
07	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محاور الدراسة
08	اختبار التوزيع الطبيعي
09	اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
10	اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

# مقدمة

تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات "Corporate Governance" في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب سلسلة الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة "إنرون، Enron" للطاقة وشركة "أرثر اندرسون، Arthur Anderson" للمراجعة سنة 2001م، فمن خلال تلك الانهيارات المتتالية تبين أن كبرى شركات العالم التي كانت تدعي حسن الأمانة كانت في الحقيقة تفتقر إلى مفهوم الرقابة المحكمة على أداؤها، وأن غياب نظام حوكمة الشركات كنظام رقابي فعال، يؤدي إلى تمكين مجلس إدارة الشركة من نهيبها على حساب مصلحة المساهمين وأصحاب المصلحة.

وإذا ما نظرنا لمهنة المحاسبة من جهة أخرى، لوجدنا أنها نشأت فناً يعني بتسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية لمنشآت الأعمال، ثم تطورت لتصبح علماً يحكمه إطار عام من المبادئ والاقتراضات والمفاهيم، ولما كانت المحاسبة فناً فمن خلال فهم المحاسب لطبيعة سوق الأسهم وسلوك المتعاملين فيها، صار بإمكانه أن يبتدع رقم الأرباح الذي ترغبه الإدارة، ويقوده في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية، وعندما أيقنت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، قررت أن تختار ما تستطيع جعله لعبة لها لتحقيق أغراضها الخاصة، من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية "Creative Accounting"، وتعد هذه الأخيرة أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية، في سبيل إعداد وعرض القوائم المالية بغير صورتها الحقيقية بغرض تجميل صورة المؤسسة أمام المستخدمين.

ولما انهارت الثقة بالبيانات المالية المنشورة صار لا بد من التفكير في حلول للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن، وأمام ذلك لم يجد المتخصصون سوى تبني نظام حوكمة الشركات كنظام متكامل يعمل على تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

### أولاً: إشكالية الدراسة

إن انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، وتواطؤ بعض مراجعي الحسابات مع إدارات الشركات لتحقيق أهدافها الخاصة أدى إلى التأثير سلباً على شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وعلى سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشركات كنظام وقائي يمكن أن يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،



وذلك من خلال تفعيل آليات الحوكمة لتبديد قلق المساهمين وأصحاب المصالح اتجاه موثوقية القوائم المالية للشركات. وعلى ضوء ما سبق يمكن بلورة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

**هل يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات**

**الاقتصادية؟**

وإذا ما أخذنا بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل كعينة للدراسة، فإنه يمكن تمثيل العناصر الرئيسية للمشكلة بالبحث عن إجابة لكل من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- هل يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- هل يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- هل يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

**ثانيا: فرضيات الدراسة**

للإجابة على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات نرى أنها أكثر الإجابات احتمالا:

**الفرضية الرئيسية الاولى:** يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$  .

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

- يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- عند مستوى المعنوية  $\alpha= 0,05$  .

- يوجد دور للجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .
  - يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .
  - يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .
- الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل-، تعزى لإختلاف خصائصهم الشخصية والوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الوظيفة).

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية التالية:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- تعزى لإختلاف مستواهم التعليمي.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- تعزى لإختلاف خبرتهم المهنية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية -جيجل- تعزى لإختلاف وظيفتهم.

### ثالثا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

- الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.

- إبراز أهمية حوكمة الشركات والوقوف على الدور الذي تقوم به في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على مدى التباين في وجهات نظر أفراد العينة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك باختلاف بعض سماتهم الشخصية والوظيفية.
- تقديم جملة من الاقتراحات التي تساعد المؤسسات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى أدنى مستوى ممكن.

#### رابعاً: أهمية موضوع الدراسة

يمكن إبراز أهمية هذه الدراسة علمياً وعملياً كما يلي:

##### الأهمية العلمية

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع حوكمة الشركات وموضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارهما من المواضيع التي تصدرت اهتمامات البحث العلمي على المستوى الدولي سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية خاصة بعد انهيار بعض الشركات الكبرى نتيجة لممارسة المحاسبة الإبداعية.

##### الأهمية العملية

تكمن الأهمية العملية للدراسة في النتائج المتوصل لها، والتي ستمكن من معرفة واقع كل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في المؤسسات محل الدراسة بولاية جيجل، وبناءاً على ذلك يتم تقديم مجموعة من الاقتراحات التي من شأنها أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

#### خامساً: أسباب اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الأخرى، ويمكن ذكر أهم هذه الأسباب فيما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال تخصصنا الذي يميل إلى البحث في المواضيع المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها ومحاولة الارتقاء بها.
- الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من البحوث خاصة فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

- المكانة التي أصبحت تتميز بها مواضيع الحوكمة في ظل انتشار الفساد المالي والإداري وانهيار العديد من الشركات.

#### سادسا: حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** طبقت هذه الدراسة على بعض المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافظي الحسابات لولاية -جيجل-.
- **الحدود البشرية:** شملت الدراسة عينة من 35 فردا من أعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، المراجعين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية، ومحافظي الحسابات الذين يمثلون مهنة المراجعة الخارجية.
- **الحدود الزمانية:** أجريت هذه الدراسة في السداسي الثاني من السنة الجامعية (2021/2020) وتحديدًا من شهر مارس إلى أواخر شهر جوان.
- **الحدود الموضوعية:** اعتمدت هذه الدراسة في حدودها الموضوعية المتعلقة بحوكمة الشركات على الأبعاد التالية: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

#### سابعا: منهج الدراسة

نظرا لطبيعة موضوع الدراسة وإجابة على الإشكالية المطروحة بالتأكد من صحة الفرضيات، اتبعنا المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك لغرض الوصف الدقيق والتفصيلي لموضوع الدراسة، واعتمدنا في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة حالة مستخدمين في ذلك الأداة المخصصة للدراسة والمتمثلة في الاستبانة، حيث استعملنا التحليل الإحصائي للبيانات التي قمنا بجمعها من عينة الدراسة ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي "SPSS".

#### ثامنا: صعوبات الدراسة

- لقد واجهتنا أثناء إعداد الدراسة مجموعة من الصعوبات لاسيما في الجانب التطبيقي متمثلة في:
- قلة المراجع المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.
- صعوبة الوصول إلى عينة الدراسة وخاصة أعضاء مجالس الإدارة.
- انتشار عينة الدراسة في مناطق جغرافية بعيدة، الأمر الذي جعلنا نستغرق وقتا طويلا في توزيع الاستبيان وجمعه.

## تاسعا: هيكل الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين (فصل نظري وآخر تطبيقي)، اعتمادا على طريقة IMRAD والتي تعطي أهمية أكبر لمساهمة الباحث اعتمادا على خطوات علمية صحيحة وممنهجة دون أن تولي اهتمام بالتوازن الشكلي للبحث.

تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للدراسة وقد شمل بعض المفاهيم الأساسية لكل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية وكذا العلاقة بينهما، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية للدراسة ممثلة في بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

أما الفصل الثاني فتضمن الدراسة الميدانية وقد قسم إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى طريقة وأدوات الدراسة وذلك من خلال التطرق إلى متغيرات الدراسة، أساليب المعالجة الإحصائية، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى نتائج الدراسة وتحليلها، وذلك من خلال التطرق إلى خصائص أفراد عينة الدراسة، تحليل عبارات محاور الدراسة، وفي الأخير اختبار الفرضيات.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية  
لِلدراسة.

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة



**تمهيد:**

أصبح موضوع حوكمة الشركات على سلم أولويات الهيئات الاقتصادية العالمية كحل مقترح لزيادة كفاءة عمل الشركات وكفاءة أسواق المال، وقد ظهرت هذه الأولوية خاصة في أعقاب الأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية في السنوات الماضية، كما ازدادت أهمية حوكمة الشركات نتيجة التطورات الاقتصادية العالمية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وانفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي أدى إلى محاولة الملاك وضع آليات للرقابة على تصرفات المديرين، على نحو يؤدي إلى الحد من ممارسات التلاعب والاحتيال التي تقوم بها إدارة المؤسسات وذلك بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل القوائم المالية الخاصة بها، لتجميل صورتها أمام مستخدميها من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف خفية، وفي هذا المجال فإن حوكمة الشركات ليست هدفا بل وسيلة تهدف لتحسين أداء الشركات، وتمنع الأفعال غير المرغوب بها من قبل الإدارة وتحفظ حقوق المساهمين.

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول بعنوان الإطار النظري للدراسة، والذي يضم ثلاث مطالب، المطلب الأول بعنوان مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات، المطلب الثاني بعنوان مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية والمطلب الثالث حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني فعنوانه الأدبيات التطبيقية للدراسة حيث سنعرض فيه أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ويشمل مطلبين، المطلب الأول بعنوان الدراسات العربية، والمطلب الثاني عنوانه الدراسات الأجنبية.

## المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة

إن تطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومات خاصة بعد الانهيارات الكبرى للشركات أدى بدوره إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات التي يمكن من خلالها مساعدة المؤسسات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد وزيادة القدرة على المنافسة.

### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات

أصبح لحوكمة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا فهذه الأحداث جعلت الخبراء من أكاديميين وممارسين، يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول.

### أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

ظهر مصطلح حوكمة الشركات تعريفاً للمصطلح الأجنبي Corporate Governance، بالإضافة إلى المعنى المتضمن بالمصطلح فهناك معاني أخرى له مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية والحكومية والمساءلة، وفي عام (2005م) تم اعتماد لفظ حوكمة الشركات من خلال مجمع اللغة العربية بالقاهرة، ويعود لفظ حوكمة الشركات إلى اللغة اللاتينية وتعني التوجيه<sup>1</sup>.

### 1- تعريف حوكمة الشركات:

تجدر الإشارة إلى أنه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين والكتاب والباحثين لمفهوم حوكمة الشركات، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفي ما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:

<sup>1</sup> علا عبد الجبار محمد العيسى، "حوكمة الشركات والتعثر المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، أريد، الأردن، 2014، ص 10.

**التعريف الأول:** "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** "مجموع الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية التي تفرض على الشركات لحماية أموال المستثمرين خاصة المتعلقة بالشفافية والإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تعريفها لحوكمة الشركات على أنها: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات، كمجلس الإدارة والمساهمين، وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة كما يضع الأهداف والإستراتيجيات اللازمة لتقييم ومراقبة الأداء"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** يعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) مفهوم الحوكمة أيضا بأنه: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيها"<sup>4</sup>.

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي<sup>5</sup>:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008، ص 15.

<sup>2</sup> أحمد محمودي، حمزة ضويفي، "دور حوكمة الشركات في تعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، 2018، ص 377.

<sup>3</sup> أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014، ص 31.

<sup>4</sup> وثام ملاح، "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 60.

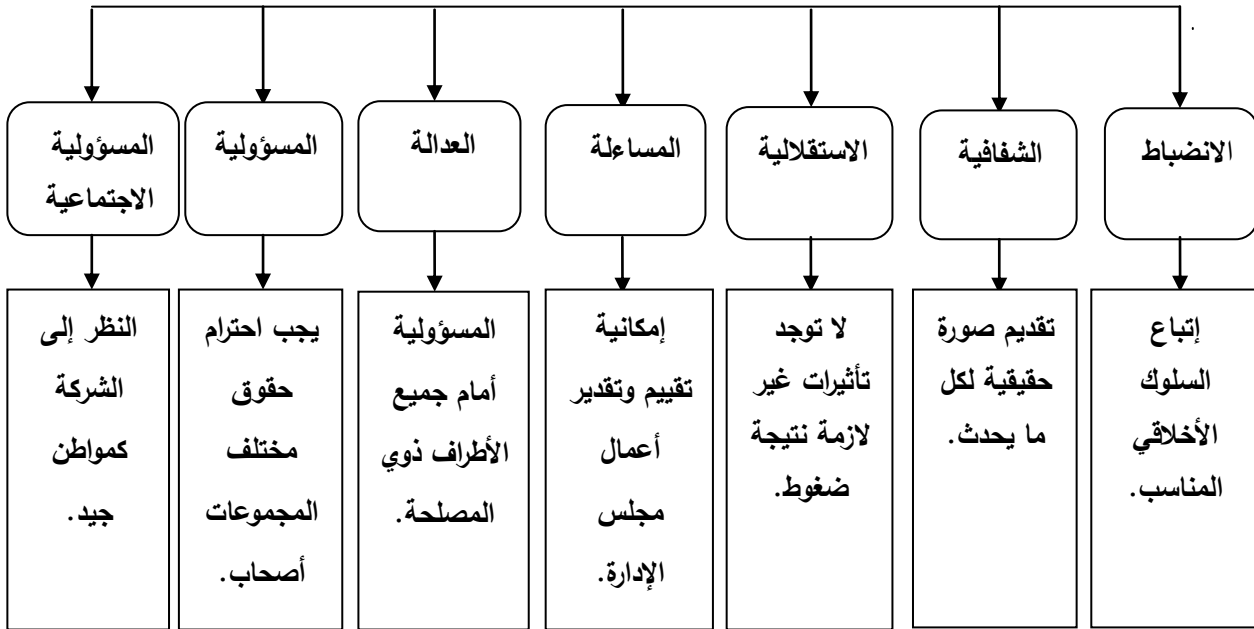
<sup>5</sup> محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، مصر، ص 16.

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

## 2- خصائص حوكمة الشركات:

من خلال مجموعة المفاهيم المختلفة التي أعطيت لحوكمة الشركات والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتتبع وجهات النظر حول هذا المصطلح، نجد أنها تتميز بجملة من الخصائص، يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات - المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف-"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص23.

## ثانياً: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة وجملة من الأهداف شجعت المجتمع الدولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسعي لتحقيقها، وذلك من خلال العمل على تطبيق مبادئها.

## 1- أهمية حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها، وبشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم Shareholders للاضطلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وهو ما يوضح أهمية الحوكمة، فالحوكمة أساس جيد للاستقامة، والصحة الأخلاقية، وتظهر أهميتها فيما يلي<sup>1</sup>:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه، وعدم السماح بعودته مرة أخرى.
- تحقيق وضمن النزاهة والحيادة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءًا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمديه، أو انحراف متعمد، أو غير متعمد، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحا.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح، أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، باستخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء، وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدوث.
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق، وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة بما يحدث داخل الشركة.
- تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها.

<sup>1</sup> محسن أحمد الخضيري، "حوكمة الشركات"، دون طبعة، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005، ص ص 58 59.

## 2- أهداف حوكمة الشركات

تهدف حوكمة الشركات إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إداريا أو ماليا أو محاسبيا وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال<sup>1</sup>:

- التأكد من الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس.
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطاتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع.
- تعزيز الثقة والمصادقية في الشركة وإدارتها.

### ثالثا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي نوردتها فيما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، "دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، أيام 06-07 ماي 2012، ص 5.

<sup>2</sup> عزيزة بن سميحة، مريم طيني، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني"، مداخلة في الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير-تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، أيام 03-04 ديسمبر 2012، ص 5.

- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، أيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولديهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** وهو يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين (توكل إليهم السلطة اليومية لأعمال الشركة)، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسة العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما أنها المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين<sup>1</sup>.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل العملاء، الدائنين، الموردين والموظفين. ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح قد تكون متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان، فكل هذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالشركة، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة فهم الأداة التي تحرك الشركة، لذا ينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة بتزويدهم بالمعلومات الصحيحة والعاكسة للوضع الحقيقية للشركة<sup>2</sup>.

#### رابعاً: مبادئ حوكمة الشركات

هي مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق خاصة على شركات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة التي تظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة، وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المبادئ التالية:

<sup>1</sup> نسرين كرمية، "دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014، ص 16.

<sup>2</sup> محمد سفير، "أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014، ص 21.

## المبدأ الأول: وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة سوق المال، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف الفرعية التالية<sup>1</sup>:

- أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير إيجابي على الأداء الاقتصادي الشامل وعلى نزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق.
- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما، ومحددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد والإمكانات للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية.

## المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين<sup>2</sup>:

- 1- أن تضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في:
  - ضمان أساليب تسجيل حقوق الملكية.
  - التنازل ونقل ملكية الأسهم.
  - الحصول على المعلومات المادية الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
  - المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
  - انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
  - تحديد الكبونات من أرباح الشركة.

<sup>1</sup> جيهان عبد المعز الجمال، "المراجعة وحوكمة الشركات"، دون طبعة، دار الكتاب الجامعي للنشر، مصر، 2014، ص 504.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات - شركات قطاع عام وخاص ومصارف-"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2007، ص ص 42 44.



2- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها:

- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.
- طرح أسهم إضافية.
- التعاملات المالية غير العادية التي تُسفر عن بيع الشركة.

3- ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت التالية:

- يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي تستهدف اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات.
- يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى محلي الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة على أن توضع حدود معقولة لذلك.
- ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة، كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة، سواء كانت حضورية أو بالإنابة.

4- وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسية الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم<sup>1</sup>.

5- يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال مثل فهم المستثمرين لحقوقهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يوسف خنيش، "أهمية الثقافة التنظيمية في تفعيل حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، الجزائر، 2014/2015، ص 103.

<sup>2</sup> نبيل حمادي، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2007/2008، ص 27.

### المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة بما في ذلك حقوق الأقليات وحقوق المساهمين الأجانب، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر وذلك من خلال مراعاة ما يلي<sup>1</sup>:

- معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وعبر توفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة، مع إخضاع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين لموافقتهم، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.
- حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية ويمنع التداول بين الداخلين في الشركة والتداول الشخصي الصوري.
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

### المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

- يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسبها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة<sup>2</sup>:
- ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
  - حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
  - يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

<sup>1</sup> أحمد طلحة، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، الجزائر، 2012/2011، ص 26.

<sup>2</sup> مصطفى يوسف كافي، "الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2013، ص 235.

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

#### المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأن يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة هادئة بين المساهمين وأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب بدون تأخير<sup>1</sup>. وأهم الأمور التي يجب الإفصاح عنها<sup>2</sup>:

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة، وعن أهداف الشركة.
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.
- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والرؤساء التنفيذيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم وآلية وكيفية اختيارهم.
- العمليات ذات الصلة بكافة الأطراف من الشركة.
- عوامل المخاطرة المتوقعة.
- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين، هياكل الحوكمة وسياساتها.

#### المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

في إطار حوكمة الشركات يتوجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بكل مسؤولية وتوجيه الجهود في الإطار الذي يحقق أهداف جميع الأطراف، كما يجب على مجلس الإدارة الالتزام بالمعايير الأخلاقية وتطبيقها أثناء ممارسة المهام، كما يجب أن يفي المجلس ببعض الوظائف الأساسية وخصوصا فيما يتعلق بمراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية ومخاطر السياسات وإجراءات الإدارة والميزانيات

<sup>1</sup> محمد بن ابراهيم التويجري، "حوكمة الشركات وأسواق المال العربية"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مصر، 2007، ص 10.

<sup>2</sup> لخضر لعروس، "دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2017، ص 13.

السنوية وتحديد أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ...الخ، كما يجب أن يضمن مجلس الإدارة نزاهة المحاسبة المالية للشركة وأنظمة إعداد التقارير<sup>1</sup>.

#### خامسا: ركائز حوكمة الشركات

يتضح من العرض السابق لمبادئ حوكمة الشركات أن هذه الأخيرة تركز على ثلاثة ركائز أساسية، وتتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

**الركيزة الأولى:** وتتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.

**الركيزة الثانية:** وتتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساسا في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.

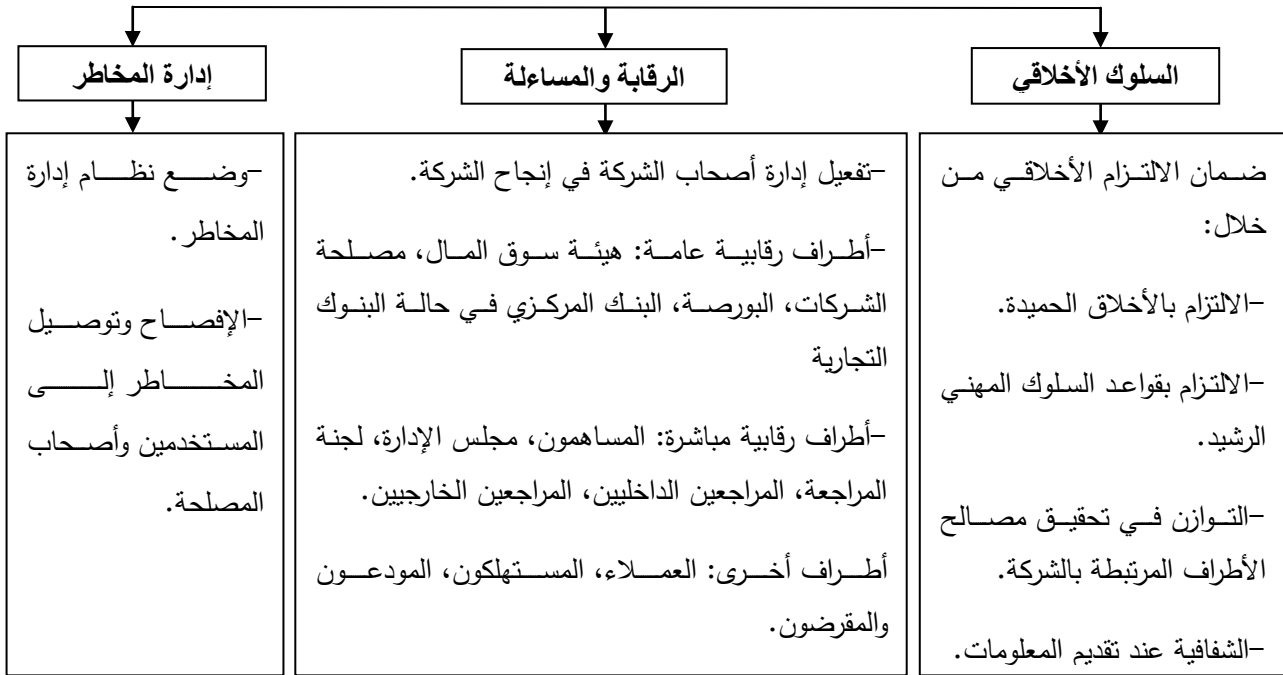
**الركيزة الثالثة:** وتتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها، ورفع أدائها المالي.

الشكل الموالي يوضح ركائز حوكمة الشركات:

<sup>1</sup> شراف عقون وآخرون، "حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال-دراسة تجارب دولية-"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي ميله، الجزائر، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2020، ص 21.

<sup>2</sup> كنزة براهيمة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، الجزائر، 2014/2013، ص ص 17 18.

الشكل رقم (02): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص47.

سادسا: آليات حوكمة الشركات

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى مجموعة من الآليات التي تعمل على ضمان مصالح حملة الأسهم، إزاء السلوك النفعي الذي قد تسلكه الإدارة، لكونها القائمة على إدارة المنشأة وفقا لنظرية الوكالة، ويشير إلى نظام متكامل من السياسات والنظم والإجراءات التي ترتبط بالنظم داخل المنشأة وخارجها وآليات اتخاذ القرارات بهدف حماية مصالح أصحاب المصلحة عامة، ويمكن تقسيم آليات حوكمة الشركات إلى نوعين من الآليات<sup>1</sup>:

1- الآليات الداخلية:

تتصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركات، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي:

<sup>1</sup> حسين عبد الله، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، دمشق، سوريا، العدد03، 2012/6/28، ص ص 160 161.

## ➤ مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لرقابة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافئة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم بأدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة<sup>1</sup>. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة المؤسسة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للمؤسسة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم بالإشراف المستمر على أداء المؤسسة والإفصاح عن ذلك، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، والميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس هو صاحب القرار النهائي والمسؤولية العامة<sup>2</sup>. وتتمثل في:

### ▪ لجنة التدقيق (المراجعة): يعرف آرثر وأندرسون Arthur and Andersen لجنة التدقيق بأنها لجنة

مديري الشركة الذين تسند إليهم مسؤولية خاصة تتمثل في مراجعة القوائم المالية السنوية. وتتصرف اللجنة كرابط بين المدقق ومجلس الإدارة، وأنشطتها قد تضم مراجعة تعيين المدققين، النطاق العام للتدقيق، نتائج التدقيق، الرقابة المالية الداخلية، والمعلومات المالية الموجهة للإفصاح. وتحمل هذه اللجنة المسؤولية الأساسية عن ما لا يقل عن الوظائف الأربعة الآتية<sup>3</sup>:

- توصي بأشخاص معينين أو شركة معينة ليتم استخدامهم من قبل الشركة كمدققين مستقلين.
- تتشاور مع الأشخاص الذين تم اختيارهم ليكونوا مدققين مستقلين بخصوص خطة التدقيق.
- تراجع بالتشاور مع المدققين المستقلين تقريرهم المتعلق بالتدقيق، أو التقرير المقترح ورسالة الإدارة المرافقة إن وجدت.

<sup>1</sup> عقبة قطاف، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018، ص 57.

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 115.

<sup>3</sup> عثمان عثمانية، "حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية في ضوء التجارب الأمريكية والأوروبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2018/2017، ص 57 58.

- تتشاور مع المدققين المستقلين (بصورة دورية دون حضور الإدارة) بخصوص ملاءمة الرقابة الداخلية، وإذا دعت الحاجة مع المدققين الداخليين.

■ **لجنة التعيينات:** تتكون هذه اللجنة من أعضاء لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين المستقلين، حيث يتم تعيينهم من طرف مجلس الإدارة، وفي هذا الإطار تتولى هذه اللجنة القيام بمجموعة من الواجبات من بينها دراسة وتحديد الأشخاص المتوقع ترشيحهم لمنصب مجلس الإدارة ومنصب العضو المنتدب، ولها في ذلك أن تستعين بخدمات إحدى المؤسسات المتخصصة لمساعدتها في اختيار المترشحين، بالإضافة إلى ذلك تقوم لجنة التعيينات بمراجعة الإرشادات المتعلقة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وإمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير وتحديث تلك الإرشادات وإجراء تقييم ذاتي وسنوي لأدائها لتحديد ما إذا كانت تقوم بمسؤولياتها بفعالية أم لا<sup>1</sup>.

■ **لجنة المكافآت:** توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا<sup>2</sup>.

### ➤ التدقيق الداخلي:

عرفه معهد المدققين الداخليين بأنه: "نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> دلال العابدي، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص 141.

<sup>2</sup> رقية حساني وآخرون، "آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص 19.

<sup>3</sup> إلهام سنساوي، "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2015، ص 51.

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وفي هذا السياق يرى Archambeault أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كاديبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير، ولتحقق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها<sup>1</sup>.

## 2- الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. ويمكن ذكر الآليات الخارجية للحوكمة، والتي تطرقت لها جملة من الأدبيات كما يلي<sup>2</sup>:

### ➤ التدقيق الخارجي:

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية للحوكمة الجيدة للشركات، لأن المتبع لتاريخ تطور مهنة مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك الشركة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة الشركة في استخدام مواردها المتاحة، ويعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، ثم إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقق، وكان هدفها في مراحل تطوره الأولية وقائي ينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ثم تحول بعد ذلك إلى البحث ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات، وعن المركز المالي في

<sup>1</sup> خليدة عابي، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2015، ص ص 83 84.

<sup>2</sup> خليدة عابي، فاتح سردوك، "دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية"، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12، 30 جوان 2017، ص 472.



نهاية الفترة أم لا، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح<sup>1</sup>.

### ➤ القوانين والتشريعات:

تلعب القوانين والتشريعات دورا مهما كآلية من آليات حوكمة الشركات، إذ أنها تضمن حماية حقوق المساهمين والأطراف ذات المصلحة، كما أنها قد تلزم الشركات بتطبيق بعض ممارسات الحوكمة ومبادئها، وذلك عندما تصدر الدولة قوانين وتشريعات خاصة بحوكمة الشركات. فالقوانين والتشريعات توفر الإطار الفعال للحوكمة داخل الدولة، الذي هو أحد المبادئ الهامة ضمن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حيث عند توفره يصبح من السهل تنفيذ باقي المبادئ، كما وتلعب أدوار أخرى من خلال<sup>2</sup>:

- وضع آليات تسوية الشكاوي والخلافات التي تنشأ بين إدارة الشركة والمساهمين والأطراف ذات المصلحة.

- تقنين ووضع آليات تعويض أصحاب المصالح في حال انتهاك حقوقهم.

- إلزام الشركات بالشفافية في أعمالها وتقديم تقارير مفصلة عن أعمالها بصفة دورية.

- تحديد العقوبات والإجراءات في حالة مخالفة الشركة للأحكام السارية المفعول.

### ➤ منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido)، وذلك بقولهم "إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل النشاط، وبالتالي تتعرض للإفلاس". إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إذا كانت إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيء على

<sup>1</sup> البشير زبيدي، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016، ص 34.

<sup>2</sup> صابر بوالزليفة، "دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014، ص ص 51 52.

مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين حيث لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية<sup>1</sup>.

### ➤ الاندماجات والاكْتساب:

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكْتساب تعدان من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكْتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكْتساب أو الاندماج<sup>2</sup>.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكْتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الاتجاهات الحديثة للمحاسبة، حيث ظهر هذا المفهوم ضمن ما يمكن تسميته استخدام أفضل الأسس والبدائل والقواعد والسياسات المحاسبية، وهذا الهدف الأسمى الحقيقي لها كما أن لها دوافع من وراء استخدامها.

### أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت تسميات المحاسبة المحاسبة الإبداعية Creative accounting فهناك من أطلق عليها بإجراءات التلاعب بالأرباح Earnings Mangment، الهندسة المالية Financial Engineering، تلطيف الدخل

<sup>1</sup> فضيلة بن شهيدة، "دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016/2017، ص 66.

<sup>2</sup> مريم عمارة، "مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2018، ص 14.

<sup>3</sup> خليدة عابي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

Earning smoothing، المحاسبة التجميلية Cosmetic Accounting. كل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات<sup>1</sup>.

### 1- نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات من القرن العشرين، وكان هناك ضغوط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيقها<sup>2</sup>، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها!<sup>3</sup>، حيث أدت الظروف الاقتصادية التي عصفت باقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية والتي دفعت بشكل وبآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أو خارجية<sup>4</sup>.

ولقد أصبح هذا المصطلح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لاسيما بعد انهيار شركة إنرون Enron وتحميل شركة آرثر أندرسون Anderson Arthur جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرحمان عباس بله، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد12، 2012، ص 60.

<sup>2</sup> عادل نقموش، "الأساليب الحديثة لكشف الممارسات الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد02، 2019، ص 319.

<sup>3</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر، "المحاسبة الإبداعية"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ص 319.

<sup>4</sup> سامي محمود، عبد الحميد مراد، "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، العدد07، يناير2016، ص 126.

<sup>5</sup> عادل نقموش، مرجع سبق ذكره، ص 711.

## 2- تعريف المحاسبة الإبداعية:

اختلفت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية باختلاف الباحثين والكتاب نذكر منها:

- تعريف **Naser**: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"<sup>1</sup>.
- تعريف **Amat**: "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال"<sup>2</sup>.
- تعريف **Mulford**: "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"<sup>3</sup>.
- كما تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "عبارة ابتدعها الممارسين للمحاسبة وكذلك الصحافيين المعلقين على نشاطات البورصة، حيث أن المحاسبة الإبداعية تقوم على استعمال المعايير المحاسبية بطريقة خاطئة من أجل تظليل المستثمرين، من أجل إظهار لهم أن هناك نمو للنتائج والأرباح التي تحققها الشركة"<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا الخروج بفكرة جوهرية مفادها أن "المحاسبة الإبداعية هي سلوك يتنافى وأخلاقيات المهنة يقوم به محاسبين متمرسين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح".

<sup>1</sup> أحمد شوقي إسماعيل، "المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص 137 138.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 138.

<sup>3</sup> فاطمة الزهراء رقايقية، منصف بن خديجة، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد الشريف مساعديّة، سوق أهراس، الجزائر، المجلد 20، العدد 01، 2020، ص 73.

<sup>4</sup> Hervé J, Michel J, LEBAS, "comptabilité et analyse financière", de Boeck, Belgique, Bruxelles, 2010, p 768.

### 3- خصائص المحاسبة الإبداعية:

لممارسات المحاسبة الإبداعية خصائص عديدة أهمها<sup>1</sup>:

- ممارسة قانونية: أي العمل في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية، حيث لا تؤدي هذه الممارسة إلى إخلال بالنصوص بل بالجوهر.
- ممارسة احتيالية: أي العمل على تغيير الأرقام والمعطيات المحاسبية الحقيقية، وإظهارها كمعلومات محاسبية مغايرة للواقع، فهي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال لتحقيق أهداف معينة.
- ممارسات يقوم بها المحاسبون: ممن يمتلكون مهارات وصفات مهنية عالية تمكنهم من القدرة على التلاعب بالأرقام والقيم والتي تكون مناسبة لمصالح الشركات والمؤسسات.

#### ثانيا: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية من بينها:

- **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** إن تعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية، ساهم بكثير في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية وذلك بإعطاء مجالا للاختيار بين مختلف الطرق والوسائل المحاسبية. حيث بإمكان المؤسسات اختيار الطريقة المحاسبية التي من شأنها توفير المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات. كما أن هذا الاختيار يتم على أساس الخيارات التي تتلاءم مع رغباتها، احتياجاتها وأهدافها بشكل يقدم الصورة المفضلة عنها، ويترتب عن ذلك آثار سلبية على موثوقية وشفافية المعلومات والتقارير المالية الصادرة (المنشورة)، التي تهدف إلى تضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات مما يؤثر بمصالحهم في المؤسسة<sup>2</sup>.
- **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب

<sup>1</sup> سميرة عطوي، فهيمة بديسي، "الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 27، نوفمبر 2012، ص 17.

<sup>2</sup> صبرينة راصدي، "أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقويم أداء المؤسسات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة، الجزائر، 2008، ص 167.

احتياجاتها ورغباتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً<sup>1</sup>.

- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية، إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة<sup>2</sup>.

#### رابعاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات نجد منها:

- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية، بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي إن لم تتحرف ستعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها<sup>3</sup>.

- **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:** إن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف لتعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية<sup>4</sup>.

- **زيادة الاقتراض من البنوك:** تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك

<sup>1</sup> عبد المجيد أونيس، وسام زرقواد، "أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 07، العدد 01، 2019، ص 158.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء مومن وآخرون، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص 368.

<sup>3</sup> وسام زرقواد، لطفي شعباني، "ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 35، العدد 01، بدون سنة، ص 407.

<sup>4</sup> ليندا الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009/2008، ص 23.

المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض<sup>1</sup>.

- **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع بناء على قيمة هذا الوعاء<sup>2</sup>.

- **تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة<sup>3</sup>.

- **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها المنشآت، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم<sup>4</sup>.

#### خامساً: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:

المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب التي تستخدمها إدارة الشركة من أجل تحويل أرقام البيانات مما هي عليه إلى ما ترغب فيه الإدارة، وهذا من أجل زيادة الدخل أو تخفيضه وقد استخدمت عدة أساليب على تحريف القوائم المالية وفيما يلي ذكر لأهم الأساليب:

<sup>1</sup> محمد مشيد، "الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجزائر3، الجزائر، المجلد 27، العدد1، بدون سنة، ص 340.

<sup>2</sup> عماد سليم الأغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2010/2011، ص 84.

<sup>3</sup> علي بن موفي، "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد05، العدد02، 2019، ص 75.

<sup>4</sup> مصطفى عوادي، "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، يومي 6-7 ديسمبر 2017، ص 6.

## 1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

تستخدم المحاسبة الإبداعية في التلاعب بمبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية<sup>1</sup>:

### ■ بالنسبة للإيرادات:

- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلي، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.
- تعتبر عملية رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفضل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول ضمن طرق المحاسبة الإبداعية في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.
- كما تستخدم عملية تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية، كأسلوب لنقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.
- تسجيل الإيراد قبل أن تكتمل عملية البيع: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، ويدخل في ذلك التسريع في تسجيل إيرادات المبيعات شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.
- تسجيل إيراد مزيف "Revenue Bogus Recording" تتم هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية. وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة

<sup>1</sup> تيجاني بالريقي، صلاح الدين بولعراس، "أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 10، 2013، ص 113 114.



المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

▪ بالنسبة للمصاريف:

نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:

- وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.
- إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تُحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.
- نظراً لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة بها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم المواد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول

والالتزامات تقييم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفي ما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية<sup>1</sup>:

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول الغير ملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة.
- **الأصول المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **النقدية:** ويتم في هذا الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- **الموجودات المحتملة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

<sup>1</sup> حكيم بوجطو، أكرم شتيح، "معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة المدينة، الجزائر، المجلد 01، 2019، ص ص 7 8.

- **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
  - **المخزون:** في هذا البند تركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعر المخزون.
  - **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب اعتباره بنود سنوات سابقة.
- 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 لأهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بالقيم المحاسبية في قائمة التدفقات النقدية<sup>1</sup>:

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

<sup>1</sup> شيرين مامون، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020، ص 261.

وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.
  - وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.
- 4- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة 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، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات 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<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تركز آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، أما آليات حوكمة الشركات الخارجية فتتمثل بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة وتلك التي تمارسها المنظمات الدولية ذات الصلة لضمان تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

سوف تقوم الباحثتان بالتركيز على الآليات التي تؤثر على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية فقط، وهما آليات حوكمة الشركات الداخلية وتتمثل في مجلس الإدارة والرقابة الداخلية وأيضاً لجنة المراجعة، وآلية خارجية واحدة فقط تتمثل في المراجعة الخارجية كما يلي:

<sup>1</sup> ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد 32، العدد 09، 2015، ص 247.

## 1- دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن مجلس الإدارة يتكون من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاثة سنوات وفقا للطريقة الموضحة في نظام الشركة، وهذا المجلس هو الذي يتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة، ومن ثم فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس، ولو قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين في القيام ببعض أعماله. ومن هنا يتضح أن مجلس الإدارة هو المسؤول على ضمان صحة المعلومات المالية الخاصة بالشركة، مع ضمان وجود نظام للرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون، وأن يقوم مجلس الإدارة بتكليف من يراه مناسبة لإخطاره بالسياسات المحاسبية السليمة، ذلك للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية عبر مجموعة من الإجراءات تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- مراعاة التزام مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات وضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وحسن الرقابة عليها وإدارة المخاطر.
- توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات الرقابية بالمجلس.
- العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع الشركة، وإعطائهم الصلاحيات اللازمة والكافية لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي.
- إصدار تشريعات بعقوبات وجزاءات مشددة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفة مالية أو إدارية أو تعتمد تقديم معلومات مضللة وخاطئة للمساهمين أو غيرهم من أصحاب المصالح.
- إلزام مجلس الإدارة بإقراره عن مسؤولياته في إيجاد نظام للرقابة الداخلية وتوقيع رئيسته على التقارير المالية السنوية والرباعية بما يفيد ذلك.
- الفصل بين وظيفتي كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة.
- تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

<sup>1</sup> عبد القادر عوادي وآخرون، "استخدام آليات حوكمة الشكات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2020، ص 194.

## 2- دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعتبر لجنة المراجعة واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقوم بها اللجنة بالإضافة لأدوارها المتميزة، ومن أهم مهام لجان المراجعة لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية ما يلي:

### - 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<sup>1</sup>:

1- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.

2- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية.

3- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية لتعرف أثرها في التقارير المالية.

4- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

5- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.

6- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

7- مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.

8- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

### - دعم وظيفة المراجعة الخارجية:

تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما 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<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص ص 104 105.

<sup>2</sup> مهاوات لعبيدي وآخرون، "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 12، العدد 03، 2020، ص 99.

- 1- ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة.
  - 2- تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
  - 3- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله، والحصول على المعلومات التي يحتاج إليها.
  - 4- العمل على حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.
  - 5- تحقيق التنسيق بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
  - 6- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة.
  - 7- متابعة نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي ودراسة وتقييم ملاحظاته.
- 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. لذلك يمكن توضيح النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على النحو الآتي<sup>1</sup>:

فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.

- 1- فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها.
- 2- فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- 3- تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- 4- المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
- 5- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال.

<sup>1</sup> عيسى شقيب، يحي زغار، "فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، العدد 04، 2015، ص ص 74 75.

6- على لجنة المراجعة أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية.

### - دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريدواي (Treadway Committee)، 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 لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية<sup>1</sup>:

1- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.

2- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.

4- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

5- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

وترى الباحثتان أن تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلالية والخبرة المحاسبية يساهم في إيجاد بيئة رقابية جيدة في الشركة، تمكنهم من القيام بالمسؤوليات المنوطة بهم، والمهام الموكلة إليهم بفعالية وكفاءة، مما يساعد على تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 3- دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يتمثل دور المراجعة الداخلية في التحقق من الثبات في السياسات المحاسبية وأسباب التغير إن حدثت، والتأكد من كفاية الإفصاح، وعدم وجود حالات غش أو قصور في عمليات الرقابة الداخلية، ومراجعة تقديرات الإدارة، والتأكد من مدى موافقة استراتيجيات الإدارة مع القيم الأخلاقية. ولزيادة فاعلية المراجعة

<sup>1</sup> عيسى شقيب، يحي زغار، المرجع السابق، ص 75.



الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لابد من الأخذ في الاعتبار الكفاءة العلمية والعملية للمراجع الداخلي، والمتطلبات المهنية التي تفرضها المعايير وقواعد سلوك وآداب المهنة، وتحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلية<sup>1</sup>.

وعليه فإن المراجعة الداخلية تساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية من خلال تحسين سلوك الإدارة، ومراقبة مبررات تغيير السياسات المحاسبية، ومعايير اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية.

#### 4- دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يتمثل دور المراجع الخارجي في التحقق من تطبيق الشركة محل المراجعة للمعايير والمبادئ المحاسبية، وتعزيز الشفافية في البيانات المالية، ومعرفة وضع الشركة المالي والاستثماري والاقتصادي، مما يعزز من مصداقية البيانات المحاسبية ويمنح الثقة لمستخدمي هذه البيانات طالما تمت المصادقة عليها من قبل المراجع، وحتى نضمن جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات الإدارة سلوك التلاعب عن طريق المحاسبة الإبداعية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية<sup>2</sup>:

- **علاقة حجم منشأة المراجعة الخارجية بممارسات المحاسبة الإبداعية:** إن منشآت المراجعة الخارجية الكبيرة المرتبطة بمنشآت دولية تهتم بالجودة والفعالية مقارنة بغيرها التي لا ترتبط بمنشآت دولية، فكلما كانت منشآت المراجعة الخارجية مرتبطة بمنشآت دولية كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **علاقة سمعة المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية:** إن السمعة السيئة تؤثر سلباً على أعمال المراجع الخارجي لسرعة ذبوع تلك السمعة السيئة في سوق رأس المال، فكلما كانت سمعة المراجع الخارجي جيدة كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **علاقة مراقبة أداء المراجع الخارجي عن طريق التفتيش الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية:** حيث أن مراقبة أداء المراجعين الخارجيين عن طريق التفتيش الداخلي بمنشأة المراجعة يدفع المراجعين نحو الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، مما ينعكس ايجابية على أداءهم ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

<sup>1</sup> لميس باناصر، مها الصائغ، "دور الآليات المحاسبية لحكومة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04، العدد 15، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2020، ص 9.

<sup>2</sup> أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- علاقة تخصص الصناعة لدى المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية: إن تخصص الصناعة وإن كان محدود القيمة في ظل المهام الروتينية، إلا أنه ذو قيمة كبيرة في المهام المعقدة، حيث يتوافر لدى المراجع الخارجي المتخصص في الصناعة التي يعمل بها العميل موضوع المراجعة هيكل معرفة يساعده في بناء أحكام قوية و متميزة، مما ينعكس ايجابا على أداءه ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- علاقة مدة خدمة المراجعة الخارجية بممارسات المحاسبة الإبداعية: إن طول مدة خدمة المراجعة الخارجية تؤثر سلبا على استقلال المراجع، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة مما يشجعها على ممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن ثم فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة الخارجية كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة هذه الممارسات.

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي تناولت موضوع بحثنا، حيث سنتناول في المطلب الأول الدراسات باللغة العربية، في حين خصصنا المطلب الثاني للدراسات باللغة الأجنبية.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

سنعرض في هذا المطلب بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باللغة العربية:

أولاً: دراسة (فداوي أمينة، 2014) بعنوان "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل 1995، كما تم قياس جودة وركائز حوكمة الشركات باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية، وتوصلت الدراسة إلى تواجد 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 في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم فصل بعض الشركات المدروسة بين

منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة بتفعيل ركيزة إدارة المخاطر وذلك من خلال إنشاء خلية مختصة بدراسة محيط الشركة وتحديد مخاطرها على الأخذ بعين الاعتبار خطر المحاسبة الإبداعية ووضع الاستراتيجية اللازمة لتفادي الوقوع فيه، وتفعيل الآليات الرقابية المختلفة كالمراجعة الداخلية، لجان المراجعة وكذلك المراجعة الخارجية، وذلك انطلاقاً من الرقابة الداخلية إلى رقابة مختلف الأجهزة الإدارية.

**ثانياً: دراسة (علاق فاطمة ودينوري سالمى محمد، 2017) بعنوان "دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة عينة من مراجعي الحسابات بولاية الوادي".**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها بشكل عشوائي على عينة الدراسة المتمثلة في مراجعي الحسابات بولاية الوادي، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، كما وأوصت على أن يتم تحسيس مراجعي الحسابات بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة، وحرص المنظمات والهيئات المهنية على رفع جودة خدمات المراجعة المقدمة خاصة ما يتعلق بتحسين مستوى الاداء المهني لهذه المكاتب.

**ثالثاً: دراسة (ملاح ونام، 2019) بعنوان "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Somiphos بتبسة".**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، وقد تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجان المراجعة، المراجعين الداخليين، المحاسبين، ورؤساء الأقسام والمصالح، وتم تحليل الاستبيانات باستخدام برنامج (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أي أنه كلما كان تطبيق آليات الحوكمة الداخلية فعال داخل المؤسسة الوطنية للمناجم كلما قلل ذلك من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وقد أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

رابعاً: دراسة (عوادي عبد القادر وآخرون، 2020) بعنوان "استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية: دراسة حالة مجمع صيدال".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لمجمع صيدال في الجزائر، وقد تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من الاطارات والمسؤولين في جميع فروع المجمع والتي تتمثل في أعضاء الدائرة المالية في المؤسسة بالإضافة إلى رؤساء الأقسام وأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة وأيضاً المراجعين الخارجيين، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين آليات الحوكمة والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية حيث ان استخدام آليات حوكمة الشركات يعمل على خلق وتعزيز بيئة أخلاقية مهنية وتحقيق المصداقية في كافة الممارسات وذلك من خلال خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح، الانضباط، المسؤولية)، بالإضافة إلى المساهمة في حماية أصحاب المصالح الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة على تشجيع استخدام آليات الحوكمة لأهميتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خامساً: دراسة (باناصر لميس والصائغ مها، 2020) بعنوان "دور الآليات المحاسبية حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بالرياض. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والمحاسبين في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض، بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة المختصة بمراجعة حسابات هذه الشركات، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: أن تفعيل دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها آليات رقابية قادرة على حماية الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح من أي تلاعب أو تضليل في التقارير والقوائم المالية، وأيضاً وجدت الدراسة أن المراجعة الداخلية تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال فحص وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع التلاعب بالأرقام

المحاسبية، كما أن استقلال وكفاءة المراجع الخارجي والتزامه بقواعد وسلوك وآداب المهنة يساهم وبشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات التي تم بحثها، وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة إقامة الدورات التدريبية المتخصصة لأعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين حول طرق كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمواجهتها والحد منها.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

سنعرض في هذا المطلب بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باللغة الأجنبية:

أولاً: دراسة ( Odia J.O & Ogiedu K.O ، 2013 ) بعنوان:

#### **Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria**

حوكمة الشركات، وكالة التنظيم وممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا

تناولت هذه الدراسة تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمجالس معايير المحاسبة النيجيرية (NASB) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا. وخضع لهذه الدراسة الاستقصائية الجهات الفاعلة الرئيسية المشاركة في إعداد التقارير المالية في نيجيريا باستخدام تحليل الانحدار الخطي، توصلت الدراسة إلى أنه توجد ممارسة للمحاسبة الإبداعية في البيانات المالية المنشورة والتقارير السنوية للشركات في نيجيريا، ويعتبر العديد من أصحاب المصلحة وخاصة الهيئات التنظيمية أن هذه الممارسة سيئة وتهدف إلى الخداع أو الاستفادة من جهل مستخدمي البيانات الذين عادة ما يكونون غير قادرين على اكتشاف مثل هذه الممارسات في البيانات المالية لهذه الشركات، وترتبط كل من حوكمة الشركات وأنشطة الإنفاذ والمراقبة للهيئات التنظيمية ارتباطاً ضعيفاً بممارسات المحاسبة الإبداعية ولها تأثير ضئيل على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصي الدراسة بضرورة تعزيز آليات حوكمة الشركات ويجب على مجلس إدارة الشركات الوطنية أن يستخدم الوسائل المناسبة والتنوير، بالإضافة إلى العقوبات والغرامات، من أجل القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا.

ثانياً: دراسة (Nofan Hamed Al-Olimat & Mohannad Obeid Al Shbail، 2021) بعنوان:

### The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Between corporate Governance and Creative Accounting

#### التأثير الوسيط لجودة المراجعة الخارجية على العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على اعتبار أن جودة المراجعات الخارجية تتوسط هذه العلاقة، أجريت الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وتألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان لعام 2019 وبسبب الحجم الكبير للمجتمع، قام الباحثون بتطبيق تقنية العينة العشوائية التي تمثل المجتمع حيث وصلت الاستبيانات الصحيحة القابلة للتحليل الإحصائي (120) استبياناً تضمن المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية ومبادئ الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الأردنية، وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة باستغلال الشركات الصناعية للعلاقة التكميلية الايجابية بين جودة المراجعة الخارجية ومبادئ الحوكمة المؤسسية للوصول إلى الهدف المشترك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### التعليق على الدراسات السابقة

بالنظر لما سبق ذكره من دراسات سابقة مرتبة وفق تسلسلها الزمني من الأقدم إلى الأحدث يظهر لنا أن دراستنا الحالية تتفق مع أغلب الدراسات السابقة في اعتمادها على منهج وصفي تحليلي، إضافة إلى اعتمادها على نفس أداة الدراسة لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبيان ونفس البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل تلك البيانات وتفسيرها. في حين تختلف دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الزمان والمكان الذي طبقت فيه، كون دراستنا طبقت في بعض المؤسسات الاقتصادية لولاية جيجل بالجزائر من السنة الحالية (2021)، بينما الدراسات السابقة طبقت في بلدان عربية وأجنبية مثل دراسة ( فداوي أمينة، 2014) في فرنسا، ودراسة ( باناصر لميس والصائغ مها، 2020) في المملكة العربية السعودية، ودراسة (Odia J.O & Mohannad Obeid Al Shbail & Nofan Hamed Al-Olimat، 2021) في الأردن، ودراسة (Ogiedu K.O، 2013) في نيجيريا، كما وتختلف دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة من حيث حجم العينة، إذ أجرينا دراستنا على عينة حجمها N بينما الدراسات السابقة أخذت عينات بأحجام مختلفة فنجد ما هو أقل وما هو أكبر من حجم عينة دراستنا.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تناولت دور كافة آليات حوكمة الشركات الداخلية الخارجية والتي شملت (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما الدراسات السابقة اقتصر تركيزها على تناول جانب واحد من آليات الحوكمة مثل دراسة (علاق فاطمة ودينوري سالمي محمد، 2017) التي تناولت دور المراجعة الخارجية (آلية خارجية) فقط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودراسة (ملاح وئام، 2019) التي تناولت دور الآليات الداخلية (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية) فقط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مجموعة من المفاهيم المرتبطة بحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وكذا العلاقة بينهما، وصولاً إلى أهم الدراسات السابقة فيما يخص موضوع دراستنا. حيث توصلنا إلى أنه هناك اختلاف في مفهوم حوكمة الشركات كل ينظر إليها من وجهة نظره، ويوجد اتفاق على أنها تزيد من كفاءة المؤسسة وتدعم مقدرتها على مواجهة الأزمات.

المحاسبة الإبداعية هي سلوك يتنافى وأخلاقيات المهنة يقوم به محاسبين متمرسين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

تلعب حوكمة الشركات دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية والمتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية. وهذا ما سنحاول معرفته في الفصل الثاني من خلال إسقاط ما تم استخلاصه من الدراسة النظرية إلى الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية وكذا محافظي الحسابات بولاية -جيجل-.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

**تمهيد:**

بعدما تعرفنا على الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والتي تمثلت في حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية وكذا العلاقة التي تربط بينهما، سنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية لدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي تقتضي خطوات منهجية علمية صحيحة، من خلال وضوح المنهج وتجانس مجتمع البحث، وملائمة أدوات البحث والأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات التي تم التوصل إليها وهذا يسمح لنا بالوصول إلى نتائج ذات قيمة علمية بحثية بعد جمع البيانات وتحليلها، ثم الحكم على صدق أو نفي الفرضيات وبالتالي التوصل إلى مجموعة من النتائج ومناقشتها على ضوء الفرضيات والدراسات السابقة والخروج بمجموعة من التوصيات من خلال نتائج الدراسة.

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان طريقة وأدوات الدراسة ويضم ثلاث مطالب، المطلب الأول حول طريقة ومتغيرات الدراسة الميدانية، المطلب الثاني حول اختبار أداة الدراسة، أما بالنسبة للمطلب الثالث فيتناول أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة، أما المبحث الثاني فيحتوي على ثلاث مطالب، المطلب الأول يتضمن تحليل خصائص مجتمع الدراسة، المطلب الثاني حول تحليل عبارات محاور الدراسة، أما المطلب الثالث فيتضمن اختبار فرضيات الدراسة.

## المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

من خلال هذا المبحث وقبل الشروع في عرض نتائج الدراسة الميدانية، يجب أولاً توضيح طريقة وأدوات الدراسة وكذا الأساليب الإحصائية التي اعتمدنا عليها.

### المطلب الأول: طريقة ومتغيرات الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مجتمع الدراسة وكذا نوع الأداة المستخدمة في جمع البيانات والمحاوير التي تغطيها

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء مجلس الإدارة، لجان المراجعة، مراجعين داخليين، مراجعين خارجيين، وتمت الدراسة في بعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة على تراب ولاية جيجل (الشركة الجزائرية القطرية للصلب (بلارة)، المؤسسة المينائية جن جن، الشركة الافريقية للزجاج، شركة ايجيلي، الكاتمية للفلين، الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء-وحدة جيجل-، مؤسسة جن جن للأقمصة)، إضافة إلى مكاتب محافظي الحسابات والذين يشكلون أصحاب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك حتى تكون هذه الدراسة شاملة نوعاً ما وذات مصداقية أكثر ويمكن الحكم من خلالها على موضوع الدراسة.

أما عينة الدراسة فلم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع (40) استبانة، استبعدت منها (5) استبيانات نظراً لعدم تمتع أفراد العينة بالموصفات اللازمة وبذلك شكلت عينة الدراسة من (35) استبانة أي بنسبة 87,5%، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (01): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

النسبة	التوزيع التكراري	الاستبيانات
87,5%	35	الاستبيانات المسترجعة
12,5%	5	الاستبيانات المستبعدة
100%	40	الاستبيانات الكلية

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيانات.

## ثانياً: أدوات جمع البيانات

اعتمدت الدراسة الحالية في جمع البيانات على المصادر التالية:

### 1. المصادر الثانوية:

اعتمدت الطالبتين على الكتب والمجلات والملتقيات والمقالات التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر وغير مباشر والتي ساعدت في بناء الإطار النظري للدراسة.

### 2. المصادر الأولية:

كما اعتمدت الطالبتين على المصادر الأولية في جمع البيانات من خلال أداة صممت خصيصاً لهذا الغرض والمتمثلة في الاستبانة، بالشكل والطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات الدراسة حيث شملت في مضمونها ما يلي:

#### ▪ الصفحة التعريفية

تضمنت التعريف بموضوع الدراسة بصورة مختصرة مع الحرص على طمأننة المبحوثين بأن المعلومات المتحصل عليها سرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، مع توضيح طريقة الإجابة.

#### ▪ القسم الأول

يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويشمل: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية، الوظيفة.

#### ▪ القسم الثاني

تضمن أربعة (4) محاور رئيسية لأجل قياسها وهي:

- محور مجلس الإدارة: ويضم سبع عبارات مرقمة من (A1 إلى A7).
- محور لجان المراجعة: ويضم ثمان عبارات مرقمة من (B1 إلى B8).
- محور المراجعة الداخلية: ويضم ثمان عبارات مرقمة من (C1 إلى C8).
- محور المراجعة الخارجية: ويضم سبع عبارات مرقمة من (D1 إلى D7).

تم الاعتماد في هذه الاستبانة على الشكل المغلق والذي يحدد الخيارات المحتملة لكل عبارة من أجل التحكم أكثر في عملية تفرغ الإجابات، وذلك وفقا لمقياس "ليكرث" الخماسي الذي تتراوح درجاته بين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) والتي تأخذ القيم والأوزان التالية (1،2،3،4،5) على التوالي حسب المستويات المترتبة في الإجابة، وللحكم على المؤشرات الإحصائية وخاصة الوسط الحسابي لابد من وضع حدود دنيا وعليا لمقياس "ليكرث" الخماسي وهذا حسب المدى بين أكبر قيمة وأصغر قيمة في المقياس (4=1-5)، ثم تقسيمه على عدد الدرجات للحصول على طول الفئة أي (0,08=4/5)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى (1,8=1+0,8)، وعلى هذا الأساس تتكون فئات المقياس الموضحة في الجدول رقم(2).

الجدول رقم(02): مقياس ليكرث الخماسي "Fifth Likert Scale"

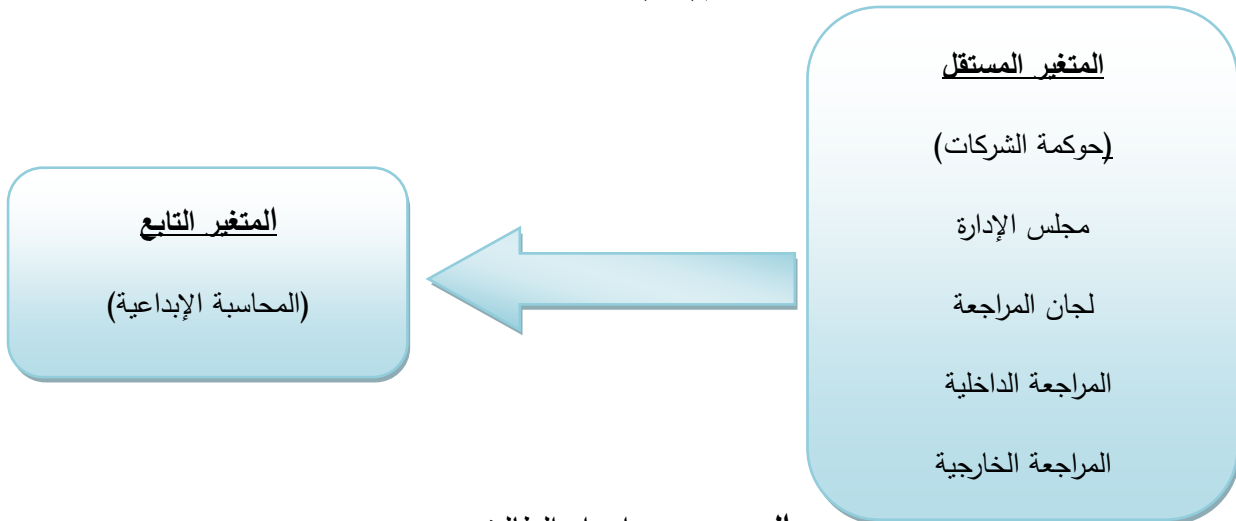
درجات المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الفئات	]1,80 - 1]	]2,60 - 1,80]	]3,40 - 2,60]	]4,20 - 3,40]	[5 - 4,20]
درجة الموافقة	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من اعداد الطالبتين.

### ثالثا: متغيرات الدراسة

يوجد متغيرين للدراسة يوضحهما الشكل التالي:

الشكل رقم(03): متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبتين

## المطلب الثاني: اختبار أداة الدراسة

سيتم في هذا المطلب اختبار أداة الدراسة وذلك من خلال اختبار صدقها الظاهري والبنائي وكذا اختبار ثباتها.

### أولاً: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح عباراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال الصدق الظاهري والبنائي.

#### 1-الصدق أو الاتساق الظاهري:

تعتمد هذه الطريقة على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين لتقديم ملاحظاتهم، والمساعدة على إخراج أداة الدراسة بصورة جيدة (أنظر الملحق رقم 01) ، وقد تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة وتصميمها وفقاً للملاحظات المعطاة من قبل لجنة التحكيم المكونة من ثلاث أساتذة عاملين في جامعة محمد الصديق بن يحي تاسوست-جيجل- ( أنظر الملحق رقم 02).

#### 2-صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه.

وقد تم حساب صدق الاتساق لعينة الدراسة المكونة من (35 فرداً) وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور التابعة له (أنظر الملحق رقم 03) والجداول الموالية توضح ذلك:

2-1- المحور الأول: الأسئلة الخاصة بمجلس الإدارة

الجدول رقم(03): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

الترميز	عبارات المحور الأول	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
A1	يساعد استقلال مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,686**	,000
A2	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح فيها.	,457**	,006
A3	يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية.	,614**	,000
A4	يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين والتشريعات.	,553**	,001
A5	يوفر مجلس الإدارة الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.	,691**	,000
A6	يعطي مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي.	,746**	,000
A7	يعمل مجلس الإدارة على ايجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية.	,619**	,000

\*\* : دال احصائيا عند مستوى الدلالة (0,05).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (03) معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارات المحور الأول (مجلس الإدارة) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور، حيث يتضح جليا من خلال الجدول أعلاه أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0,05، كما أن الارتباط موجب وقوي بين كل عبارة من عبارات المحور، والدرجة الكلية لجميع عباراته هي قيم موجبة تتراوح بين (0,457) و(0,746) مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي امكانية تطبيقه.

2-2- المحور الثاني: الأسئلة الخاصة بلجان المراجعة

الجدول رقم(04): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

الترميز	عبارات المحور الثاني	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
B1	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة.	.536**	,001
B2	تقوم لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للشركة بدقة.	.584**	,000
B3	تقوم لجنة المراجعة بدراسة أسباب التغيرات الجوهرية للسياسات المحاسبية مما يحد من ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	.528**	,001
B4	تمنع لجنة المراجعة ممارسة أي ضغوط على المراجع الخارجي من قبل الإدارة مما يساعد في عرض قوائم مالية تعبر بصدق عن عمليات الشركة.	.588**	,000
B5	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية والخارجية مما يحد من إمكانية ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	.448**	,007
B6	تقوم لجنة المراجعة بخلق قنوات اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي مما يعمل على تفعيل الحوكمة وإحكام الرقابة على أداء الشركة.	.602**	,000
B7	تقوم لجنة المراجعة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ويحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	.763**	,000
B8	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	.573**	,000

\*\* : دال احصائياً عند مستوى الدلالة (0,05).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (04) معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارات المحور الثاني (لجنة المراجعة) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور، حيث يتضح جلياً من خلال الجدول أعلاه أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0,05، كما أن الارتباط موجب وقوي بين كل عبارة من عبارات المحور، والدرجة الكلية لجميع عباراته هي قيم موجبة تتراوح بين (0,448) و(0,763) مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه.



2-3- المحور الثالث: الأسئلة الخاصة بالمراجعة الداخلية

الجدول رقم(05): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

الترميز	عبارات المحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
C1	يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في العمليات المحاسبية.	**0,723	,000
C2	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية.	**0,599	,000
C3	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الشركة بالسياسات والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهري على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	**0,662	,000
C4	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة.	**0,688	,000
C5	تساعد المراجعة الداخلية على وجود ضوابط رقابية وإجراءات فعالة لمكافحة التلاعب في التقارير والقوائم المالية.	**0,678	,000
C6	تحلي المراجع الداخلي بأداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	**0,539	,001
C7	تقييم المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف فيه يحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركة.	**0,690	,000
C8	يتوفر لدى المراجع الداخلي القدرة الكافية على منع أو اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.	**0,753	,000

\*\* : دال احصائياً عند مستوى الدلالة (0,05).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (05) معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارات المحور الثالث (المراجعة الداخلية) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور، حيث يتضح جلياً من خلال الجدول أعلاه أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0,05، كما أن الارتباط موجب وقوي بين كل عبارة من عبارات المحور ،والدرجة الكلية لجميع عباراته هي قيم موجبة تتراوح بين (0,539) و(0,753) مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه.

2-4- المحور الرابع: الأسئلة الخاصة بالمراجعة الخارجية

الجدول رقم(06): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع.

الترميز	عبارات المحور الرابع	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
D1	يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,759**	,000
D2	يساعد التزام المراجع الخارجي بقواعد سلوك وأداب المهنة في التقليل من فرص المحاسبة الإبداعية.	,714**	,000
D3	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,590**	,000
D4	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,583**	,000
D5	يدرس المراجع الخارجي مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,620**	,000
D6	تقوم المراجعة الخارجية بتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة.	,574**	,000
D7	تخصص المراجع الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة تسهل من مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	,370**	,029

\*\* : دال احصائياً عند مستوى الدلالة (0,05).

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (06) معاملات الارتباط بيرسون بين كل عبارات المحور الرابع (المراجعة الخارجية) والدرجة الكلية لعبارات هذا المحور، حيث يتضح جلياً من خلال الجدول أعلاه أن جميع القيم الاحتمالية أقل من 0,05، كما أن الارتباط موجب وقوي بين كل عبارة من عبارات المحور، والدرجة الكلية لجميع عباراته هي قيم موجبة تتراوح بين (0,370) و(0,759) مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي امكانية تطبيقه.

### 3- الصدق البنائي لمحاور الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستمارة. (أنظر الملحق رقم 04).

الجدول رقم(07): الصدق البنائي لمحاور الدراسة.

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	محاور الدراسة
,000	,859**	1. مجلس الإدارة
,000	,791**	2. لجان المراجعة
,000	,869**	3. المراجعة الداخلية
,000	,745**	4. المراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول أعلاه مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لعبارات الاستمارة، إذ أن محتوى كل محور من محاور الاستمارة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى معنوية  $\alpha=0,05$ .

#### ثانياً: ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الأخير نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، بمعنى الاستقرار في نتائجه. ومعامل الثبات يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد، ومن الناحية المثالية يجب أن تكون قيمته أعلى من (0,6)، وكلما كانت أعلى كانت أفضل. وقد تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال معامل الارتباط ألفا كرونباخ (أنظر الملحق رقم 05)، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة.

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: الأسئلة الخاصة بمجلس الإدارة	07	,807
المحور الثاني: الأسئلة الخاصة بلجان المراجعة	08	,776
المحور الثالث: الأسئلة الخاصة بالمراجعة الداخلية	08	,862
المحور الرابع: الأسئلة الخاصة بالمراجعة الخارجية	07	,747
إجمالي المحاور	30	,899

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يلاحظ من الجدول السابق أن:

- معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول (مجلس الإدارة) فاق معدل (0,6) حيث بلغ (0,807)، بمعنى أن معدل ثبات المحور الأول يتمتع بدرجة ثبات ممتازة.
  - معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني (لجان المراجعة) فاق معدل (0,6) حيث بلغ (0,776)، بمعنى أن معدل ثبات المحور الثاني يتمتع بدرجة ثبات جيدة.
  - معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث (المراجعة الداخلية) فاق معدل (0,6) حيث بلغ (0,862)، بمعنى أن معدل ثبات المحور الثالث يتمتع بدرجة ثبات ممتازة.
  - معامل ألفا كرونباخ للمحور الرابع (المراجعة الخارجية) فاق معدل (0,6) حيث بلغ (0,747)، بمعنى أن معدل ثبات المحور الرابع يتمتع بدرجة ثبات جيدة.
  - معامل ألفا كرونباخ للمحاور (مجلس الإدارة، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية) فاق معدل (0,6) حيث بلغ (0,899)، بمعنى أن معدل ثبات المحاور يتمتع بدرجة ثبات ممتازة.
- وبالتالي يمكن القول أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية تبرر استخدامها لأغراض هذه الدراسة وبهذا يكون الاستبيان في صورته النهائية قابلاً للتوزيع.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Science) والذي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS)، وهو

برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تتدرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل: التكرارات، المتوسطات، الانحرافات المعيارية، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل: معاملات الارتباط، التباين الأحادي، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة:

**1- التوزيعات التكرارية:** هي التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات، ويتم التعبير عنها في جداول منظمة وعلى الرغم من أنها تشكل أبسط مستويات الوصف الإحصائي إلا أنها أساس كافة أشكال ومستويات المعالجة الإحصائية، فمن خلال التكرارات والنسب يمكن الوقوف على الخصائص الأساسية لتوزيع المفردات حسب المتغيرات<sup>1</sup>.

**2- معامل ألفا كرونباخ:** تم استخدامه للتأكد من ثبات الاستبانة، حيث أنه من الناحية التطبيقية يعتبر ثبات أداة الدراسة<sup>2</sup>:

- ضعيفا: اذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (0,6).
- مقبولا: اذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0,6 و 0,7).
- جيدا: اذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0,7 و 0,8).
- ممتازا: اذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0,8).

**3- المدى:** ويستخدم هذا الأسلوب لتحديد طول خلايا مقياس ليكارث الخماسي المستخدمة في المحاور الأربعة للقسم الثاني من الاستبيان، وقد وضعناه سابقا.

**4- المتوسط الحسابي:** يعد المتوسط الحسابي من أهم المقاييس المستخدمة ضمن أساليب النزعة المركزية، وتختلف طريقة حسابه حسب حالة البيانات سواء كانت مبوبة أو غير مبوبة فالوسط الحسابي يضرب كل قيمة بعدد مرات تكرارها ثم جمع حاصل الضرب والقسمة على مجموع القيم أو التكرارات وبحسب وفق العلاقة التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> عبد العزيز بركات، مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الاعلام، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، مصر، 2014، ص 78.

<sup>2</sup> محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 2005، ص 50.

<sup>3</sup> أحمد حسين الرفاعي، مناهج البحث العلمي (مناهج إدارية تطبيقية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص

$$\bar{x} = \frac{\sum nixi}{N}$$

5- الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية يهدف إلى توضيح درجة التشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول الوسط الحسابي، أو انخفاض التشتت كلما اقتربت قيمته من الصفر وبحسب وفق الصيغة التالية:<sup>1</sup>

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum nix_i^2}{n} - \bar{x}^2}$$

6- معامل الارتباط بيرسون: يرمز له ب (r) يستخدم هذا الأسلوب الإحصائي لدراسة ومعرفة العلاقة بين متغيرين أو أكثر وتتراوح قيمة معامل الارتباط بين [-1,1] فكلما اقتربت قيمة هذا المعامل من +1 كان الارتباط طردي وقوي والعكس صحيح.<sup>2</sup>

7- اختبار تحليل التباين الأحادي ONE WAY ANALYSIS OF ANOVA: تم استخدام هذا الأسلوب الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة، التي تتمحور حول وجود فروق في متغيرات الدراسة تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

8- اختبار T (test) للعينة الواحدة: تم استخدام هذا الأسلوب الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة.

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها

سنحاول في هذا المبحث التعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة، وعرض وتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وإبراز أهم نتائج الاستبيان التي تم التوصل إليها من خلال تحليل عباراته، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة.

#### المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

تم تخصيص هذا المطلب لوصف وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية التي شملتها أداة الدراسة (انظر الملحق رقم 06) وهي كما يلي:

<sup>1</sup> جودت عزت عطوي، أساليب البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 293.

<sup>2</sup> ربحي مصطفى عليان، عثمان غنيم محمد، مناهج وأساليب البحث العلمي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن،

أولاً: الجنس

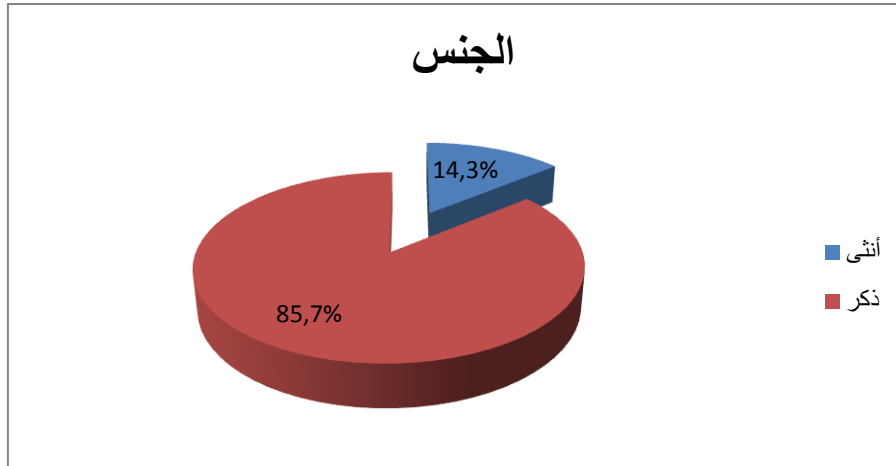
يمكن توضيح توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
85,7%	30	ذكر
14,3%	5	أنثى
100%	35	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel.

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن المستجوبين والمتمثلين أساسا في المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين بالإضافة إلى أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة التابعين للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، يتكون معظمهم من الذكور بنسبة 85,7%، في حين تمثل الإناث ما نسبته 14,3%، وترى الطالبتان أن هذا التفاوت يرجع خاصة إلى طبيعة العمل الذي يقومون به والذي يستدعي وجود الذكور أكثر من الإناث.

ثانياً: العمر

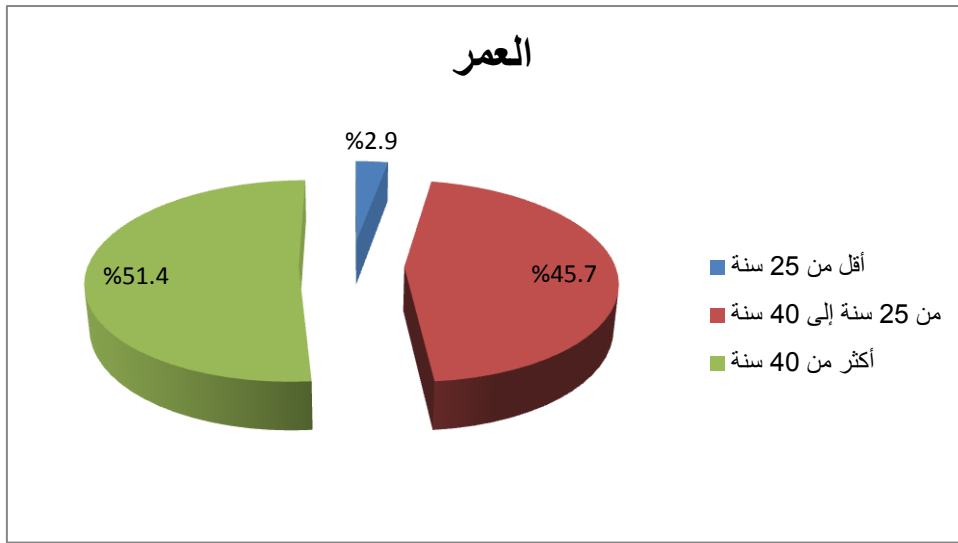
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	1	2,9%
من 25 سنة إلى 40 سنة	16	45,7%
أكثر من 40 سنة	18	51,4%
المجموع	35	100%

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة التي تفوق أعمارهم 40 سنة هم الأكثر تكراراً، حيث تقدر نسبتهم بـ 51,4% تليها فئة من 25 سنة إلى 40 سنة بنسبة 45,7%، ثم تليهم فئة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 25 سنة إذ مثلوا ما نسبته 2,9%، ونلاحظ من النتائج أن فئة الكهول هي الأعلى ويعود ذلك إلى طبيعة الوظائف التي يشغلها أفراد العينة والتي تتطلب أصحاب الخبرة العلمية والتي لا تكتسب إلا بعد عدة سنوات من العمل.



ثالثاً: المستوى التعليمي

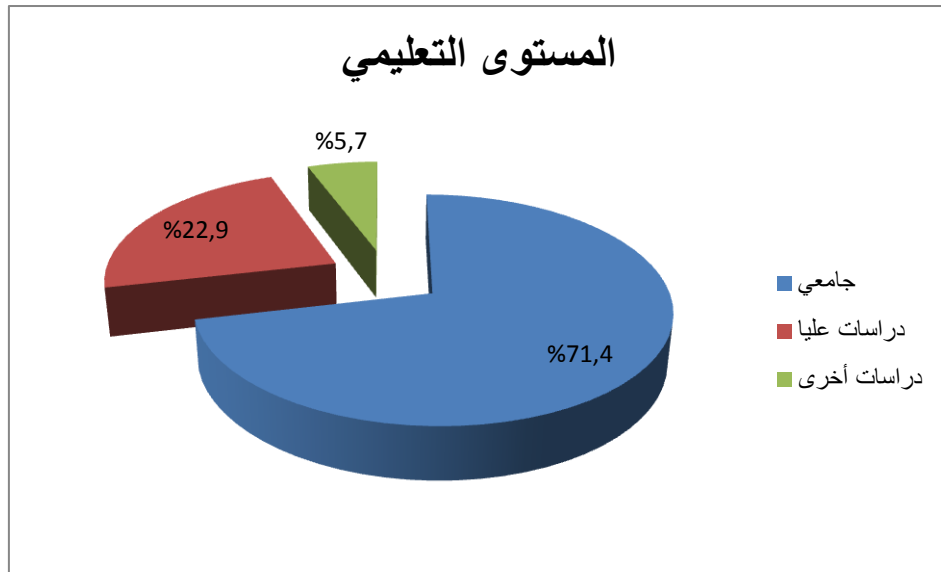
يمكن توضيح توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(11): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
%71,4	25	جامعي
%22,9	8	دراسات عليا
%5,7	2	دراسات أخرى
%100	35	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة لهم مستوى جامعي بنسبة %71,4 أما الدراسات العليا فبلغت نسبتها %22,9 وتليهم الدراسات الأخرى بنسبة %5,7، ونلاحظ من النتائج بأن معظم الأفراد في العينة ذوي مستوى تعليمي جيد، وهذا راجع إلى متطلبات العمل والوظيفة ونشاط المؤسسة الذي يستقطب الفئات ذات المستوى التعليمي العالي.

رابعاً: التخصص

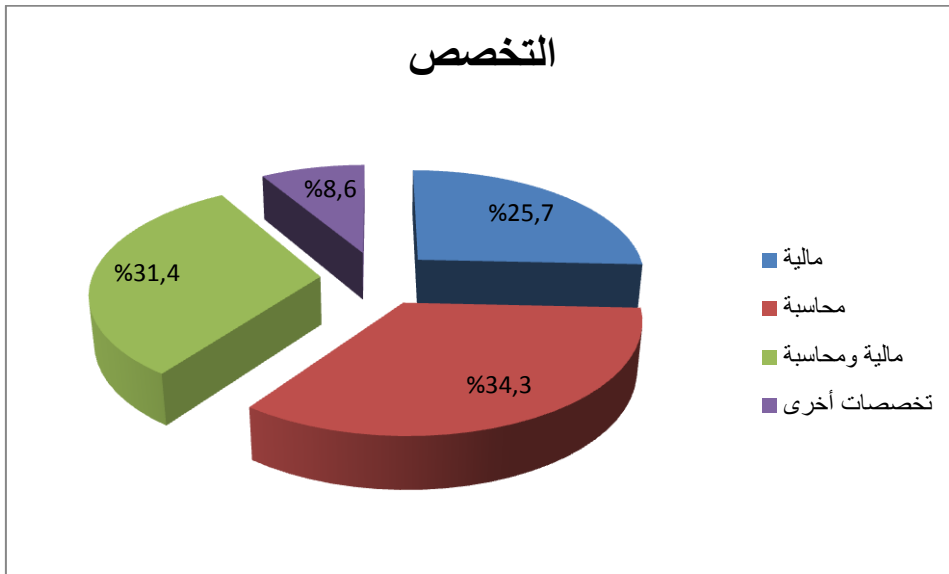
يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): توزيع أفراد العينة حسب التخصص.

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
مالية	9	%25,7
محاسبة	12	%34,3
مالية ومحاسبة	11	%31,4
تخصصات أخرى	3	%8,6
المجموع	35	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب التخصص.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزع التخصص العلمي لأفراد العينة بين المحاسبة والمالية بنسبة 91,4%، أما التخصصات الأخرى فشكلت ما نسبته 8,6%، وهذا يرجع للعلاقة الموجودة بين هذه التخصصات والمستوى الوظيفي لمفردات الدراسة، وكل هذه التخصصات مناسبة وكافية للحصول على اجابات ذات مصداقية.

خامسا: الخبرة المهنية

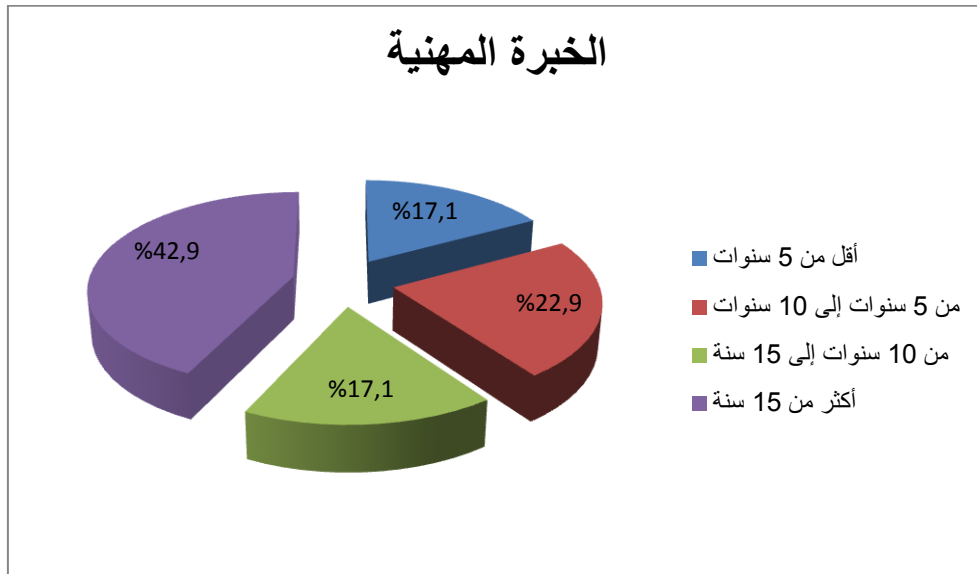
يمكن توضيح توزيع افراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(13): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
17,1%	6	أقل من 5 سنوات
22,9%	8	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
17,1%	6	من 10 سنوات إلى 15 سنة
42,9%	15	أكثر من 15 سنة
100%	35	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة 42,9% من أفراد عينة الدراسة خبرتهم أكثر من 15 سنة وهي تمثل الفئة الأكبر من بين أفراد عينة الدراسة الذين قاموا بالإجابة على أسئلة الاستبيان مما يعكس سلامة النتائج وذلك على ضوء سنوات الخبرة لديهم، تليها نسبة 22,9% للأفراد الذين خبرتهم تتراوح ما بين 5 و 10

سنوات، وتليها نسبة 17,1% لكل من الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 10 و 15 سنة و الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

#### سادسا: الوظيفة

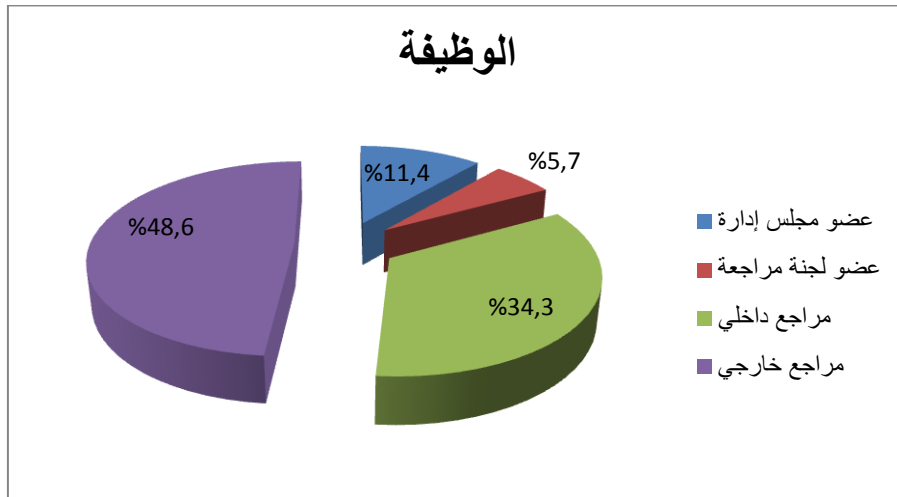
يمكن توضيح توزيع افراد عينة الدراسة حسب الوظيفة كما هو موضح في الجدول التالي:

#### الجدول رقم(14): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
عضو مجلس إدارة	4	%11,4
عضو لجنة مراجعة	2	%5,7
مراجع داخلي	12	%34,3
مراجع خارجي	17	%48,6
المجموع	35	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

#### الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن ما نسبته 48,6% يمثلون مراجعين خارجيين، وما نسبته 34,3% يمثلون مراجعين داخليين و 11,4% يمثلون أعضاء مجلس الإدارة و 5,7% يمثلون أعضاء لجنة المراجعة، وهذا ما يسمح لنا بمعرفة آراء جميع عينة الدراسة، مما يضفي الثقة في الأجوبة الممنوحة.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل عبارات محاور الدراسة

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى عرض وتحليل إجابات أفراد العينة حول عبارات محاور الإستبانة، حيث سنقوم باستخدام كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (انظر الملحق رقم 07)، وذلك لمعرفة درجة موافقتهم على كل عبارة.

#### أولاً: عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الأول

يبين الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول والمتعلق بدور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعباراته وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية، كما هو موضح في الجدول التالي:

#### الجدول رقم(15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول.

ترميز العبارة	عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
A1	يساعد استقلال مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,23	,731	2	عالية جدا
A2	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة وأطراف أصحاب المصالح فيها.	4,17	,664	3	عالية
A3	يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية.	3,94	,802	6	عالية
A4	يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين والتشريعات.	4,34	,539	1	عالية جدا
A5	يوفر مجلس الإدارة الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.	4,09	,818	4	عالية
A6	يعطي مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي.	4,06	,838	5	عالية
A7	يعمل مجلس الإدارة على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية.	3,77	,731	7	عالية
	دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,085	0,462		عالية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير بيانات الجدول أعلاه وفقا لآراء عينة الدراسة إلى ما يلي:

المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4,08)، مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة عالية لدور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0,4652) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للعبارات التي تضمنت دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات على أساس أهميتها النسبية أن العبارة A4 التي مفادها "يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين والتشريعات" حصلت على الترتيب الأول بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,34 وانحراف معياري قدر ب0,539، في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة A1 التي مفادها "يساعد استقلال مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,23 وانحراف معياري قدر ب0,731، أما المرتبة الثالثة فقد عادت للعبارة A2 التي مفادها "يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة وأطراف أصحاب المصالح فيها" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط قدر ب4,17 وانحراف معياري قدر ب0,664، أما المرتبة الرابعة فهي تخص العبارة A5 التي مفادها "يوفر مجلس الإدارة الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,09 وانحراف معياري قدر ب0,818، واحتلت المرتبة الخامسة العبارة A6 التي مفادها "يعطي مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,06 وانحراف معياري قدر ب0,838، أما العبارة A3 التي مفادها "يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية" فقد احتلت المرتبة السادسة بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب3,94 وانحراف معياري قدر ب0,802، بينما جاءت المرتبة الأخيرة لصالح A7 التي مفادها "يعمل مجلس الإدارة على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب3,77 وانحراف معياري قدر ب0,731.

إجمالاً وفي ضوء هذه النتائج، يمكن القول أنه يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى حرص مجلس

إدارة المؤسسات على مراقبة تطبيق جميع الأطراف فيها للقوانين والتشريعات المنصوص عليها والتي تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

### ثانياً: عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثاني

يبين الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني والمتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعباراته وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية، كما هو موضح في الجدول التالي:

#### الجدول رقم(16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني.

ترميز العبارة	عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
B1	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة.	4,14	,430	1	عالية
B2	تقوم لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للشركة بدقة.	4,11	,583	2	عالية
B3	تقوم لجنة المراجعة بدراسة أساليب التغيرات الجوهرية للسياسات المحاسبية مما يحد من ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	3,91	,658	7	عالية
B4	تمنع لجنة المراجعة ممارسة أي ضغوط على المراجع الخارجي من قبل الإدارة مما يساعد في عرض قوائم مالية تعبر بصدق عن عمليات الشركة.	4,09	,781	3	عالية
B5	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية والخارجية مما يحد من إمكانية ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	4,03	,747	5	عالية
B6	تقوم لجنة المراجعة بخلق قنوات اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي مما يعمل على تفعيل الحوكمة وإحكام الرقابة على أداء الشركة.	4,03	,707	4	عالية
B7	تقوم لجنة المراجعة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ويحد من ممارسات	3,80	,901	8	عالية

				المحاسبة الإبداعية.
عالية	6	,728	4,00	B8 تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عالية		0,405	4,014	دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير بيانات الجدول أعلاه وفقا لآراء عينة الدراسة إلي ما يلي:

المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4,01)، مما يشير في - ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة عالية لدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0,405) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للفقرات التي تضمنت دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات على أساس أهميتها النسبية أن العبارة B1 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة" تحصلت على الترتيب الأول بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر بـ 4,14 وانحراف معياري قدر بـ 0,430، في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة B2 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للشركة بدقة" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر بـ 4,11 وانحراف معياري قدر بـ 0,583، أما المرتبة الثالثة فقد عادة للعبارة B4 التي مفادها "تمنع لجنة المراجعة ممارسة أي ضغوط على المراجع الخارجي من قبل الإدارة مما يساعد في عرض قوائم مالية تعبر بصدق عن عمليات الشركة" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط قدر بـ 4,09 وانحراف معياري قدر بـ 0,781، أما المرتبة الرابعة فهي تخص العبارة B6 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بخلق قنوات اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي مما يعمل على تفعيل الحوكمة وإحكام الرقابة على أداء الشركة" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر بـ 4,03 وانحراف معياري قدر بـ 0,707، واحتلت المرتبة الخامسة العبارة B5 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بفحص ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية والخارجية مما يحد من إمكانية ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر بـ 4,03 وانحراف معياري قدر بـ 0,747، أما العبارة B8 التي



مفادها "تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" فقد احتلت المرتبة السادسة بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,00 وانحراف معياري قدر ب0,728، وجاءت العبارة B3 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بدراسة أساليب التغييرات الجوهرية للسياسات المحاسبية مما يحد من ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية" في المرتبة السابعة بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب3,91 وانحراف معياري قدر ب0,781، بينما جاءت المرتبة الأخيرة لصالح العبارة B7 التي مفادها "تقوم لجنة المراجعة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ويحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب3,80 وانحراف معياري قدر ب0,901.

إجمالاً وفي ضوء هذه النتائج، يمكن القول أنه يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى قيام لجنة المراجعة بمرجعة السياسات المحاسبية والتأكد من اتساق التغييرات التي تتم فيها لمنع الإدارة من استغلال هذه السياسات وتغييراتها في تحقيق مصالحها الشخصية

### ثالثاً: عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الثالث

يبين الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث والمتعلق بدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعباراته وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية، كما هو موضح في الجدول التالي:

### الجدول رقم(17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث.

ترميز العبارة	عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
C1	يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في الأرقام المحاسبية.	4,37	,646	4	عالية جدا
C2	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية.	4,37	,490	2	عالية جدا

عالية جدا	5	,539	4,34	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الشركة بالسياسات والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهري على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	<b>C3</b>
عالية جدا	6	,583	4,31	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	<b>C4</b>
عالية جدا	3	,547	4,37	تساعد المراجعة الداخلية على وجود ضوابط رقابية وإجراءات فعالة لمكافحة التلاعب في التقارير والقوائم المالية.	<b>C5</b>
عالية جدا	1	,553	4,40	تحلي المراجع الداخلي بآداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	<b>C6</b>
عالية جدا	8	,601	4,14	تقييم المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف فيه يحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركة.	<b>C7</b>
عالية جدا	7	,611	4,26	يتوفر لدى المراجع الداخلي القدرة الكافية على منع أو اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.	<b>C8</b>
عالية جدا		<b>0,382</b>	<b>4,321</b>	دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير بيانات الجدول أعلاه وفقا لآراء عينة الدراسة إلى ما يلي:

المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4,321) مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود موافقة عالية جدا لدور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0,337) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للعبارات التي تضمنت دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات حسب أهميتها النسبية العبارة C6 "تحلي المراجع الداخلي بآداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية" قد احتلت المرتبة الأولى من تلك العبارات بدرجة موافقة (عالية جدا) ومتوسط حسابي قدر بـ 4,40 وانحراف معياري قدر بـ 0,553، في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة C2 التي مفادها "يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر بـ 4,37 وانحراف معياري قدر بـ 0,490، أما المرتبة الثالثة فقد عادة للعبارة C5 التي مفادها "تساعد المراجعة الداخلية على

وجود ضوابط رقابية وإجراءات فعالة لمكافحة التلاعب في التقارير والقوائم المالية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط قدر ب4,37 وانحراف معياري قدر ب0,547، أما **المرتبة الرابعة** فهي تخص العبارة C1 التي مفادها "يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في الأرقام المحاسبية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب0,37 وانحراف معياري قدر ب0,646، واحتلت **المرتبة الخامسة** العبارة C3 التي مفادها "يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الشركة بالسياسات والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهرى على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,06 وانحراف معياري قدر ب0,838، أما العبارة C4 التي مفادها "يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية" فقد احتلت **المرتبة السادسة** بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,34 وانحراف معياري قدر ب0,539، وجاءت العبارة C8 التي مفادها "يتوفر لدى المراجع الداخلي القدرة الكافية على منع أو اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية" في **المرتبة السابعة** بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,26 وانحراف معياري قدر ب0,611. بينما جاءت **المرتبة الأخيرة** لصالح العبارة C7 التي مفادها "تقييم المراجعة الداخلية للنظام المحاسبى وتبيان نقاط القوة والضعف فيه يحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركة" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب3,14 وانحراف معياري قدر ب0,601.

إجمالاً وفي ضوء هذه النتائج، يمكن القول أنه يوجد دور كبير للمراجع الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى تحلي المراجع الداخلي بآداب وسلوك المهنة.

#### رابعاً: عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة الخاصة بالمحور الرابع

يبين الجدول الموالي إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع والمتعلق بدور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم الاعتماد في تحليل هذا المحور على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعباراته وترتيبها حسب متوسطاتها الحسابية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع.

ترميز العبارة	عبارات المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
D1	يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,57	,502	1	عالية جدا
D2	يساعد التزام المراجع الخارجي بقواعد سلوك المهنة في التقليل من فرص المحاسبة الإبداعية.	4,57	,502	1	عالية جدا
D3	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,29	,622	3	عالية جدا
D4	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,37	,490	2	عالية جدا
D5	يدرس المراجع الخارجي مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,23	,770	4	عالية جدا
D6	تقوم المراجعة الخارجية بتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة.	4,20	,759	5	عالية
D7	يساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4,14	,772	6	عالية
	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,338	,337		عالية جدا

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير بيانات الجدول أعلاه وفقا لآراء عينة الدراسة إلى ما يلي:

المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4,338) مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود موافقة عالية جدا لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0,337) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتفاوتت وتباينت تقديرات أفراد العينة للفقرات التي تضمنت دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، إذ يظهر من ترتيب هذه العبارات على أساس أهميتها النسبية أن العبارة D1 التي مفادها "يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية" والعبارة D2 التي مفادها "يساعد التزام المراجع الخارجي بقواعد سلوك المهنة في التقليل من فرص المحاسبة الإبداعية" تحصلنا على الترتيب الأول بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,57 وانحراف معياري قدر ب0,502، في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة D4 التي مفادها "يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,37 وانحراف معياري قدر ب0,490، أما المرتبة الثالثة فقد عادت للعبارة D3 التي مفادها "يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط قدر ب4,29 وانحراف معياري قدر ب0,622، أما المرتبة الرابعة فهي تخص العبارة D5 التي مفادها "يدرس المراجع الخارجي مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية جدا) وبمتوسط حسابي قدر ب4,23 وانحراف معياري قدر ب0,770، واحتلت المرتبة الخامسة العبارة D6 التي مفادها "تقوم المراجعة الخارجية بتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,20 وانحراف معياري قدر ب0,759، بينما جاءت المرتبة الأخيرة لصالح العبارة D7 التي مفادها "يساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة (عالية) وبمتوسط حسابي قدر ب4,14 وانحراف معياري قدر ب0,772.

إجمالاً وفي ضوء هذه النتائج، يمكن القول أنه يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع الخارجي إضافة إلى التزامه بأخلاقيات وآداب المهنة في تعاملاته.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

قبل اختبار الفرضيات لابد من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي، للتأكد من ملاءمة البيانات للفرضيات باستخدام اختبار "كولمغروف-سمرنوف لعينة واحدة" لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (أنظر الملحق رقم 08)، وهو اختبار ضروري في حال اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات العلمية تشترط التوزيع أن يكون توزيع البيانات طبيعياً كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(19): اختبار التوزيع الطبيعي Z.

المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة Sing
جميع المحاور	0,711	0,693

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0,693، وهي أكبر من القيمة المقدره إحصائيا والتي تساوي 0,05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا.

وانطلاقا من هذا الاختبار يمكن متابعة الدراسة واختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة.

أولا: الفرضية الرئيسية الأولى

تنص هذه الفرضية على أنه يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$  في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل. ويمكن صياغتها كما يلي:

- الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

- الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

ولاختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى سنقوم باختبار الفرضيات الفرعية باستعمال اختبار T للعينه الواحدة (T\_test) (أنظر الملحق رقم 09).

1- الفرضية الفرعية الأولى

- الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

- الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

الجدول رقم(20): نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مستوى المعنوية	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الفرعية الأولى
0,000	2,0322	52,260	34	0,462	4,085	يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن لمجلس الإدارة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تشير هذه النتائج إلى أن قيمة مستوى الدلالة (0,000) دالة إحصائياً، فهي أصغر من 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة 52,26 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0,05 بالمقارنة مع T الجدولية البالغة 2,032، وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) القائلة بأنه يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

## 2- الفرضية الفرعية الثانية

- الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .
- الفرضية البديلة (H1): يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

الجدول رقم(21): نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مستوى المعنوية	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الفرعية الثانية
0,000	2,0322	58,588	34	0,405	4,014	يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن للجنة المراجعة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تشير هذه النتائج إلى أن قيمة مستوى الدلالة (0,000) دالة إحصائياً، فهي أصغر من 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة 58,588 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0,05 بالمقارنة مع T الجدولية البالغة 2,032، وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) القائلة بأنه يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

### 3- الفرضية الفرعية الثالثة

- الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .
- الفرضية البديلة (H1): يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

الجدول رقم(22): نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مستوى المعنوية	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الفرعية الثالثة
0,000	2,0322	66,817	34	0,382	4,321	يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن للمراجعة الداخلية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تشير هذه النتائج إلى أن قيمة مستوى الدلالة (0,000) دالة إحصائياً، فهي أصغر من 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة 66,817 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0,05 بالمقارنة مع T الجدولية البالغة 2,032، وعليه نرفض الفرضية الصفرية



(H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) والقائلة بأنه يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

#### 4- الفرضية الفرعية الرابعة

- الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

- الفرضية البديلة (H1): يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

الجدول رقم(23): نتائج اختبار فرضية عدم وجود دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مستوى المعنوية	قيمة T المجدولة	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الفرعية الثالثة
0,000	2,0322	69,360	34	0,370	4,338	يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن للمراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تشير هذه النتائج إلى أن قيمة مستوى الدلالة (0,000) دالة إحصائياً، فهي أصغر من 0,05، كما بلغت قيمة T المحسوبة 69,360 وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0,05 بالمقارنة مع T الجدولية البالغة 2,032، وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) القائلة بأنه يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ .

نلاحظ من خلال ما سبق أن جميع الفرضيات الفرعية مقبولة أي يوجد دور لكل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$ ، وعليه تقبل الفرضية الرئيسية الأولى

التي تنص على أنه يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية  $\alpha=0,05$  في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل.

### ثانيا: الفرضية الرئيسية الثانية

تنص هذه الفرضية على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل، تعزى لاختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الوظيفة).

ويمكن صياغتها كما يلي:

- **الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل، تعزى لإختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الوظيفة).

- **الفرضية البديلة ( $H_1$ ):** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل، تعزى لإختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الوظيفة).

ولاختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية سنقوم باختبار الفرضيات الفرعية باستعمال اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA (أنظر الملحق رقم 10).

### 1- الفرضية الفرعية الأولى

- **الفرضية الصفرية ( $H_0$ ):** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف مستواهم التعليمي.

- **الفرضية البديلة (H1):** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف مستواهم التعليمي.

ولاختبار هذه الفرضية قمنا بالاستعانة باختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (24): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير المستوى التعليمي.**

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	0,108	2	0,064	0,113	0,574
داخل المجموعات	3,609	32	0,115		
المجموع الكلي	3,736	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية بلغت 0,574 وهي أكبر من القيمة المقدره إحصائيا والتي تساوي 0,05، وعليه نقبل الفرضية الصفرية (H0) القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية - جيجل - تعزى لاختلاف مستواهم التعليمي.

## 2- الفرضية الفرعية الثانية:

- **الفرضية الصفرية (H0):** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف خبرتهم المهنية.

- **الفرضية البديلة (H1):** توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف خبرتهم المهنية.

ولاختبار هذه الفرضية قمنا بالاستعانة باختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (25): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	0,140	3	0,047	0,402	0,753
داخل المجموعات	3,597	31	0,094		
المجموع الكلي	3,736	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية بلغت 0,753 وهي أكبر من القيمة المقدره إحصائيا والتي تساوي 0,05، وعليه نقبل الفرضية الصفرية (H0) القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية - جيجل - تعزى لاختلاف خبرتهم المهنية.

### 3- الفرضية الفرعية الثالثة:

- الفرضية الصفرية (H0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف وظيفتهم.

- الفرضية البديلة (H1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل تعزى لاختلاف وظيفتهم.

ولاختبار هذه الفرضية قمنا بالاستعانة باختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، والنتائج مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (26): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق تبعا لمتغير الوظيفة.

القيمة الاحتمالية	قيمة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0,047	2,968	0,278	2	0,834	بين المجموعات
		0,094	31	2,903	داخل المجموعات
			34	3,736	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن القيمة الاحتمالية بلغت 0,047 وهي أصغر من القيمة المقدره إحصائياً والتي تساوي 0,05، وعليه نقبل الفرضية البديلة (H1) القائلة بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية - جيجل - تعزى لاختلاف وظيفتهم.

### خلاصة:

حاولنا من خلال دراستنا الميدانية والتي كانت على عينة شملت 35 فردا لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل إضافة الى مكاتب محافظي الحاسابات، وذلك باستخدام استبانة صممت لذلك، وزعت على أفراد العينة المتمثلين في أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، هذه الاستبانة تضمنت أربعة محاور رئيسية وذلك من أجل الإجابة على الفرضيات المصاغة حسب موضوع الدراسة، إذ تم الاعتماد على اختبار فرضيتين رئيسيتين فكانت الفرضية الرئيسية الأولى تختبر وجود دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، أما الفرضية الثانية فكانت تختبر وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $\alpha=0,05$  في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لولاية جيجل، تعزى لإختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية (المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، الوظيفة).

وبعد الدراسة والتحليل لكل البيانات التي تم جمعها من تفريغ الاستبانات، تم التوصل إلى أنه يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بولاية جيجل، في حين لم تسجل فروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول وجود دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لإختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية ماعدا متغير الوظيفة الذي اثبتت الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة تعزى لهذا المتغير.

خاتمة

تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية لتقديم انطباع مظل عن الأوضاع المالية للشركات، إذ تعد من أخطر أنواع التلاعب المحاسبي الذي يصعب كشفه والقضاء عليه كما يصعب معاقبة ممارسيه قانونيا، ولذلك حاولت هذه الدراسة أن تجد حلا للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن، وتوصلت إلى أن ذلك لا يتحقق إلا من خلال تطبيق نظام متكامل للرقابة أو ما يعرف بحوكمة الشركات وهذا بتفعيل آلياتها الداخلية والخارجية اتجاه هذه الممارسات.

وبعد استعراضنا لأهم الأدبيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة (حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية) ومحاولتنا معالجة الإشكالية المتعلقة بدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض المؤسسات الاقتصادية وكذا مكاتب المراجعين الخارجيين بولاية جيجل توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، كما قدمنا بعض الاقتراحات والآفاق المستقبلية للدراسة.

### أولا: النتائج النظرية

من خلال الإطار النظري للدراسة تم التوصل للنتائج التالية:

- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد إدارة الشركة ومساعدتها في التطبيق السليم للحوكمة من أهمها مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة وحماية حقوقهم، الإفصاح والشفافية.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الداخلية (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية) وأخرى خارجية (المراجعة الخارجية) والتي تعمل على تفعيل دور الحوكمة فيما يخص إدارة الشركات والرقابة عليها من خلال تفعيل نظام الرقابة في الشركة والتنسيق وتحسين الاتصال بين مختلف آليات الحوكمة ما يدفع بالشركة إلى تحقيق أهدافها وبالتالي زيادة ثقة أصحاب المصالح فيها وضمان تطورها وازدهارها واستدامتها.



- توجد عدة تعريفات لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون المبدعون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها بعض الاطراف في المؤسسة، وتستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب أبرزها: التضخيم والتقليص في الأرباح، تخفيف تقلبات الدخل.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية في ظاهرها لكنها غير أخلاقية في ضمنها، حيث تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة وكذلك المعايير المحاسبية الدولية.
- تلعب حوكمة الشركات دور مهم ومحوري في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

### ثانيا: النتائج التطبيقية

من خلال دراستنا التطبيقية توصلنا للنتائج التالية:

- يوجد دور لمجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وذلك راجع بدرجة كبيرة إلى حرص مجالس إدارة هذه المؤسسات على مراقبة تطبيق جميع الأطراف فيها للقوانين والتشريعات المنصوص عليها، وهذه النتائج تتفق مع دراسة (عبد القادر عوادي، 2020) التي أوردناها في المبحث الأخير من الفصل الأول والتي خلصت إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين آلية مجلس الإدارة والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- يوجد دور للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى قيام لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية والتأكد من اتساق التغييرات التي تتم فيها لمنع الإدارة من استغلال هذه السياسات وتغييراتها في تحقيق مصالحها الشخصية، حيث تتفق هذه النتيجة مع دراسة (لميس باناصر، 2020) والتي أشارت نتائجها إلى التأثير الإيجابي لدور لجان المراجعة في فحص السياسات المحاسبية والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- يوجد دور للمراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى تحلي المراجع الداخلي بأداب وسلوك المهنة، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (وئام ملاح، 2019) والتي توصلت إلى وجود تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وهذا الدور راجع بدرجة كبيرة إلى استقلال وكفاءة المراجع الخارجي والتزامه بقواعد وسلوك وآداب المهنة عند أداء عملية المراجعة، وهذه النتائج تتفق مع دراسة (محمد دينوري، 2017) والتي توصلت إلى وجود ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى دراسة (MohannadObeid Al Shbail، 2021) الذي توصل هو الآخر إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية ومبادئ الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات محل الدراسة تعزى لإختلاف وظيفتهم.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات محل الدراسة تعزى لإختلاف مستواهم التعليمي وخبرتهم المهنية.

### ثالثا: الاقتراحات

- في ظل نتائج الدراسة التي توصلنا إليها يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:
- ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات في كل الشركات الجزائرية خاصة الاقتصادية منها، لتحقيق العدل والشفافية والنزاهة والارتقاء بقيمة هذه الشركات والسوق المالية والاقتصاد الوطني بشكل عام.
- ضرورة ادخال موضوع حوكمة الشركات ضمن المناهج الدراسية للتعليم العالي لأقسام المحاسبة والمراجعة والعلوم المالية للجامعات الجزائرية، وذلك لتكوين الخريجين من هذه الأقسام وادراكهم لأهميته وضمان مساهمتهم الفاعلة في تطبيقه في المؤسسات الجزائرية مستقبلا.
- تعميم الوعي المحاسبي لما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، وتقديم الاجراءات المناسبة للحد من تأثيرها السلبي داخل الشركات الجزائرية.
- اتخاذ إجراءات ردية اتجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها تقاديا لتقشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات، وحماية لحقوق أصحاب المصالح.
- اعداد برامج توعية للمحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية المحاسبة الإبداعية.

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

#### رابعاً: حدود وآفاق الدراسة

قد تكون قابلية تعميم نتائج هذه الدراسة غير واردة نظراً لأنها طبقت باستخدام طريقة واحدة لجمع البيانات وهي الاستمارة، إضافة إلى حجم العينة المتوسط وضيق الوقت لإعداد هذه الدراسة، إذ يحتاج هذا الموضوع إلى المزيد من البحث والتوسع من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة تساهم في إثراء الجانب العلمي والعملية على حد سواء.

رغم كل هذا إلى أنه يمكن القول أن دراستنا الحالية يمكن أن تفتح مجالات أخرى للبحث في موضوع حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، والاهتمام أكثر بهذا الموضوع، وعليه نقترح بعض المواضيع ذات الصلة بموضوع دراستنا والتي نراها جديرة بالبحث والدراسة مستقبلاً:

- دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح.
- أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.
- حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية.
- أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم الأداء المالي.

## قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## أ- الكتب

1. إسماعيل أحمد شوقي، "المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح"، الطبعة الأولى، مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
2. بركات عبد العزيز، "مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الاعلام"، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، مصر، 2014.
3. البياتي محمود مهدي، "تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي -SPSS"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 2005.
4. التويجري محمد بن ابراهيم، "حوكمة الشركات وأسواق المال العربية"، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مصر، 2007.
5. حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات - المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف-"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005.
6. حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات -شركات قطاع عام وخاص ومصارف-"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2007.
7. الخضيرى محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، دون طبعة، مجموعة النيل العربية، مصر، 2005.
8. الرفاعي أحمد حسين، "مناهج البحث العلمي -مناهج إدارية تطبيقية-"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
9. سليمان محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين"، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008.
10. سليمان محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006.
11. عبد المعز جمال جيهان، "المراجعة وحوكمة الشركات"، دون طبعة، دار الكتاب الجامعي للنشر، مصر، 2014.

12. عطوي جودت عزت، "أساليب البحث العلمي"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
13. علوان الهلباوي أحمد محمد، جابر إبراهيم، "المحاسبة الإبداعية"، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019.
14. عليان رحي مصطفى، عثمان غنيم محمد، "مناهج وأساليب البحث العلمي"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
15. كافي مصطفى يوسف، "الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2013.
- ب- المقالات**
16. أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، "أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، المجلد 07، العدد 01، 2019.
17. بالرقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، "أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 10، 2013.
18. باناصر لميس، الصائغ مها، "دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد 04، العدد 15، 2020.
19. بله عبد الرحمان، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012.
20. بن موفقي علي، "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2019.
21. بوجطو حكيم، شتيح أكرم، "معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة المدية، الجزائر، المجلد 01، 2019.

22. حمادة رشا، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 26، العدد 02، 2010.
23. رقايقية فاطمة الزهراء، بن خديجة منصف، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، الجزائر، المجلد 20، العدد 01، 2020.
24. زرقواد وسام، شعباني لطفي، "ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 35، العدد 01، بدون سنة.
25. شعلان جبار ناظم، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية، جامعة القادسية، الكويت، المجلد 32، العدد 09، 2015.
26. شقبق عيسى، زغار يحي، "فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، العدد 04، 2015.
27. عابي خليدة، سردوك فاتح، "دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية"، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 12، 30 جوان 2017.
28. عبد الله حسين، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، دمشق، سوريا، العدد 03، 2012/6/28.
29. عطوي سميرة، بديسي فهيمة، "الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 27، نوفمبر 2012.
30. عقون شراف وآخرون، "حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال-دراسة تجارب دولية-"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي ميله، الجزائر، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2020.
31. عوادي عبد القادر وآخرون، "استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2020.
32. لعبيدي مهاوات وآخرون، "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 12، العدد 03، 2020.

33. مامون شيرين، "أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020.
34. محمود سامي، مراد عبد الحميد، "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، مصر، العدد 07، يناير 2016.
35. محمودي أحمد، ضويفي حمزة، "دور حوكمة الشركات في تعزيز المعلومة المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 03، 2018.
36. مشيد محمد، "الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجزائر 3، المجلد 27، العدد 01، بدون سنة.
37. ملاح وئام، "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2019.
38. مومن فاطمة الزهراء وآخرون، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم المالية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.
39. نقموش عادل، "الأساليب الحديثة لكشف الممارسات الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارة، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 02، 2019.
- ت- الرسائل الجامعية
40. براهيمة كنزة، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013.
41. البشير زيدي، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.
42. بن شهيدة فضيلة، "دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017/2016.



43. بوالزليفة صابر، "دور حوكمة الشركات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2014.
44. الحلبي ليندا، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009/2008.
45. حمادي نبيل، "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2008/2007.
46. خنيش يوسف، "أهمية الثقافة التنظيمية في تفعيل حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014.
47. راصدي صبرينة، "أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البلدية، الجزائر، 2008.
48. سفير محمد، "أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014.
49. سنساوي إلهام، "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2015.
50. طلحة أحمد، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، الجزائر، 2012/2011.
51. العابدي دلال، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
52. عابي خليدة، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016/2015.
53. عثمانية عثمان، "حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية في ضوء التجارب الأمريكية والأوروبية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2018/2017.

54. عمارة مريم، "مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
55. فداوي أمينة، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014.
56. قطاف عقة، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018.
57. كرمية نسرين، "دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014.
58. لعروس لخضر، "دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.
59. محمد العيسى علا عبد الجبار، "حوكمة الشركات والتعثر المالي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، أربد، الأردن، 2014.

### ث - الملتقيات والمؤتمرات

60. أحمد قايد نور الدين، "دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، أيام 07-06 ماي 2012.
61. بن سمينة عزيزة، طربي مريم، "حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني"، مداخلة في الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير-تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، أيام 03-04 ديسمبر 2012.
62. حساني رقية وآخرون، "آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 07-06 ماي 2012.

63. عوادي مصطفى، "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، يومي 6-7 ديسمبر 2017.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

أ- الكتب

64. Hervé Stolowy & Michel J. LEBAS, "comptabilité et analyse financière", de Boeck, Belgique, Bruxelles, 2010.

ب- المقالات

65. Al-Olimat Nofan Hamed & Al Shbai Mohannad Obeid , **The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Between corporate Governance and Creative Accounting**, International Journal of Financial Research , vol 12, N1, 2021.

66. Odia James & Ogedu, K. O, "**Corporate governance, regulatory agency and creative accounting practices in Nigeria**", Mediterranean Journal of Social Sciences, vol 4, N 3, 2013.



الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى حيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

قسم: علوم التسيير

## استبيان

تحية طيبة وبعد:

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في الإدارة المالية بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال نرجوا منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة، ونحيطكم علماً أن اجاباتكم ستحظى بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير شاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم بما يخدم البحث العلمي.

تعرف حوكمة الشركات على أنها: النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة.

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: مجموعة عمليات وممارسات حديثة ومبتكرة ومعقدة يقوم بها المحاسب المتميز مستغلاً معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة.

إشراف الأستاذ:

سلامنة محمد

الطالبة: موسوس منى

الطالبة: حرفوش ايمان

القسم الأول: البيانات الشخصية.

يرجى وضع إشارة (X) في المربع المناسب لاختيارك.

1. الجنس :  ذكر  أنثى

2. العمر :  أقل من 25 سنة  ما بين 25 سنة و 40 سنة

أكثر من 40 سنة

3. المستوى التعليمي :  جامعي  دراسات عليا

دراسات أخرى

4. التخصص :  مالية  محاسبة  مالية ومحاسبة

تخصصات أخرى

5. الخبرة المهنية:  أقل من 5 سنوات  من 5 سنوات إلى 10 سنوات

من 10 سنوات إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

6. الوظيفة:  عضو مجلس إدارة  عضو لجنة مراجعة

مراجع داخلي  مراجع خارجي

القسم الثاني: محاور الاستبانة.

المحور الأول: دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسب

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يساعد استقلال مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح فيها.					
03	يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية.					
04	يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين والتشريعات.					
05	يوفر مجلس الإدارة الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.					
06	يعطي مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي.					
07	يعمل مجلس الإدارة على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية.					

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

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة.					
02	تقوم لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للشركة بدقة.					
03	تقوم لجنة المراجعة بدراسة أسباب التغيرات الجوهرية للسياسات المحاسبية مما يحد من ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.					
04	تمنع لجنة المراجعة ممارسة أي ضغوط على المراجع الخارجي من قبل الإدارة مما يساعد في عرض قوائم مالية تعبر بصدق عن عمليات الشركة.					
05	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية والخارجية مما يحد من إمكانية ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.					
06	تقوم لجنة المراجعة بخلق قنوات اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي مما يعمل على تفعيل الحوكمة وإحكام الرقابة على أداء الشركة.					
07	تقوم لجنة المراجعة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ويحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
08	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					



المحور الثالث: دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في العمليات المحاسبية.					
02	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية.					
03	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الشركة بالسياسات والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهري على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة.					
05	تساعد المراجعة الداخلية على وجود ضوابط رقابية وإجراءات فعالة لمكافحة التلاعب في التقارير والقوائم المالية.					
06	تحلي المراجع الداخلي بأداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
07	تقييم المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف فيه يحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركة.					
08	يتوفر لدى المراجع الداخلي القدرة الكافية على منع أو اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية.					

المحور الرابع: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	يساعد التزام المراجع الخارجي بقواعد سلوك وآداب المهنة في التقليل من فرص المحاسبة الإبداعية.					
03	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	يدرس المراجع الخارجي مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	تقوم المراجعة الخارجية بتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة.					
07	تخصص المراجع الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من بناء أحكام قوية و متميزة تسهل من مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين لاستبانة الدراسة.

الكلية	الاسم واللقب	الرقم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -قسم علوم التسيير-	قيرة عمر	1
	بن بخمة سليمان	2
	بورمة هشام	3

1. صدق الاتساق الداخلي لعبارة المحور الأول (مجلس الإدارة).

Correlations

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	المحور الأول
A1	Pearson Correlation	1	.463**		.094	.458**	.362*	.156	.686**
	Sig. (2-tailed)		.005	.424*	.592	.006	.033	.372	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A2	Pearson Correlation	.463**	1	-.147-	-.087-	.081	.246	.508**	.457**
	Sig. (2-tailed)	.005		.400	.620	.646	.154	.002	.006
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A3	Pearson Correlation	.424*	-.147-	1	.591**	.411*	.267	.128	.614**
	Sig. (2-tailed)	.011	.400		.000	.014	.120	.465	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A4	Pearson Correlation	.094	-.087-	.591**	1	.332	.346*	.279	.553**
	Sig. (2-tailed)	.592	.620	.000		.052	.042	.104	.001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A5	Pearson Correlation	.458**	.081	.411*	.332	1	.465**	.181	.691**
	Sig. (2-tailed)	.006	.646	.014	.052		.005	.297	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A6	Pearson Correlation	.362*	.246	.267	.346*	.465**	1	.502**	.746**
	Sig. (2-tailed)	.033	.154	.120	.042	.005		.002	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
A7	Pearson Correlation	.156	.508**	.128	.279	.181	.502**	1	.619**
	Sig. (2-tailed)	.372	.002	.465	.104	.297	.002		.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الأول	Pearson Correlation	.686**	.457**	.614**	.553**	.691**	.746**	.619**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.006	.000	.001	.000	.000	.000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35

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

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (لجان المراجعة).

Correlations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	المحور الثاني
B1	Pearson Correlation	1	.637**	.252	.138	-.105-	.373*	.304	.282	.536**
	Sig. (2-tailed)		.000	.144	.430	.550	.027	.076	.101	.001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B2	Pearson Correlation	.637**	1	.180	.107	.060	.349*	.325	.347*	.584**
	Sig. (2-tailed)	.000		.302	.540	.733	.040	.057	.041	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B3	Pearson Correlation	.252	.180	1	.243	.244	.132	.268	.184	.528**
	Sig. (2-tailed)	.144	.302		.159	.157	.450	.120	.290	.001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B4	Pearson Correlation	.138	.107	.243	1	.197	.369*	.485**	.000	.588**
	Sig. (2-tailed)	.430	.540	.159		.256	.029	.003	1.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B5	Pearson Correlation	-.105-	.060	.244	.197	1	.054	.140	.325	.448**
	Sig. (2-tailed)	.550	.733	.157	.256		.757	.423	.057	.007
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B6	Pearson Correlation	.373*	.349*	.132	.369*	.054	1	.425*	.114	.602**
	Sig. (2-tailed)	.027	.040	.450	.029	.757		.011	.513	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B7	Pearson Correlation	.304	.325	.268	.485**	.140	.425*	1	.404*	.763**
	Sig. (2-tailed)	.076	.057	.120	.003	.423	.011		.016	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
B8	Pearson Correlation	.282	.347*	.184	.000	.325	.114	.404*	1	.573**
	Sig. (2-tailed)	.101	.041	.290	1.000	.057	.513	.016		.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الثاني	Pearson Correlation	.536**	.584**	.528**	.588**	.448**	.602**	.763**	.573**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.001	.000	.007	.000	.000	.000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35

\*\* . Correlations

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

3. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث (المراجعة الداخلية).

Correlations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	المحور الثالث
C1	Pearson Correlation	1	.573**	.299	.228	.264	.231	.693**	.497**	.723**
	Sig. (2-tailed)		.000	.081	.188	.125	.183	.000	.002	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C2	Pearson Correlation	.573**	1	.283	.197	.128	.304	.314	.457**	.599**
	Sig. (2-tailed)	.000		.100	.256	.462	.076	.067	.006	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C3	Pearson Correlation	.299	.283	1	.583**	.453**	.316	.298	.350*	.662**
	Sig. (2-tailed)	.081	.100		.000	.006	.065	.082	.040	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C4	Pearson Correlation	.228	.197	.583**	1	.546**	.420*	.288	.427*	.688**
	Sig. (2-tailed)	.188	.256	.000		.001	.012	.094	.010	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C5	Pearson Correlation	.264	.128	.453**	.546**	1	.272	.460**	.498**	.678**
	Sig. (2-tailed)	.125	.462	.006	.001		.114	.005	.002	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C6	Pearson Correlation	.231	.304	.316	.420*	.272	1	.088	.296	.539**
	Sig. (2-tailed)	.183	.076	.065	.012	.114		.613	.084	.001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C7	Pearson Correlation	.693**	.314	.298	.288	.460**	.088	1	.458**	.690**
	Sig. (2-tailed)	.000	.067	.082	.094	.005	.613		.006	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C8	Pearson Correlation	.497**	.457**	.350*	.427*	.498**	.296	.458**	1	.753**
	Sig. (2-tailed)	.002	.006	.040	.010	.002	.084	.006		.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الثالث	Pearson Correlation	.723**	.599**	.662**	.688**	.678**	.539**	.690**	.753**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35

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

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

4. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع (المراجعة الخارجية).

Correlations

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	المحور الرابع
D1	Pearson Correlation	1	.650**	.592**	.427*	.413*	.309	.011	.759**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.011	.014	.071	.951	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D2	Pearson Correlation	.650**	1	.498**	.427*	.413*	.154	.087	.714**
	Sig. (2-tailed)	.000		.002	.011	.014	.376	.621	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D3	Pearson Correlation	.592**	.498**	1	.317	.105	.125	.035	.590**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002		.063	.547	.476	.842	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D4	Pearson Correlation	.427*	.427*	.317	1	.470**	.111	-.067-	.583**
	Sig. (2-tailed)	.011	.011	.063		.004	.527	.704	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D5	Pearson Correlation	.413*	.413*	.105	.470**	1	.221	-.056-	.620**
	Sig. (2-tailed)	.014	.014	.547	.004		.201	.747	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D6	Pearson Correlation	.309	.154	.125	.111	.221	1	.251	.574**
	Sig. (2-tailed)	.071	.376	.476	.527	.201		.146	.000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
D7	Pearson Correlation	.011	.087	.035	-.067-	-.056-	.251	1	.370*
	Sig. (2-tailed)	.951	.621	.842	.704	.747	.146		.029
	N	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الرابع	Pearson Correlation	.759**	.714**	.590**	.583**	.620**	.574**	.370*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.029	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35

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

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Correlations**

	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الكلي
Pearson Correlation	1	.677**	.605**	.460**	.859**
المحور الاول Sig. (2-tailed)		.000	.000	.005	.000
N	35	35	35	35	35
Pearson Correlation	.677**	1	.553**	.320	.791**
المحور الثاني Sig. (2-tailed)	.000		.001	.061	.000
N	35	35	35	35	35
Pearson Correlation	.605**	.553**	1	.718**	.869**
المحور الثالث Sig. (2-tailed)	.000	.001		.000	.000
N	35	35	35	35	35
Pearson Correlation	.460**	.320	.718**	1	.745**
المحور الرابع Sig. (2-tailed)	.005	.061	.000		.000
N	35	35	35	35	35
Pearson Correlation	.859**	.791**	.869**	.745**	1
المحور الكلي Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
N	35	35	35	35	35

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



الملحق رقم (05): ثبات الاستبيان باستخدام ألفا كرونباخ.

المحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.807	8

المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.776	9

المحور الثالث

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.862	9

المحور الرابع

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.747	8

المحور الكلي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.899	5

الملحق رقم (06): نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	30	85.7	85.7	85.7
Valid أنثى	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 25 من أقل	1	2.9	2.9	2.9
Valid سنة 40 إلى سنة 25 ما بين	16	45.7	45.7	48.6
سنة 40 من أكبر	18	51.4	51.4	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
جامعي	25	71.4	71.4	71.4
Valid عليا دراسات	8	22.9	22.9	94.3
أخرى دراسات	2	5.7	5.7	100.0
Total	35	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مالية	9	25.7	25.7	25.7
محاسبية	12	34.3	34.3	60.0
Valid ومحاسبية مالية	11	31.4	31.4	91.4
أخرى تخصصات	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من أقل	6	17.1	17.1	17.1
سنوات 10 إلى سنوات 5 من	8	22.9	22.9	40.0
Valid سنة 15 إلى سنوات 10 من	6	17.1	17.1	57.1
سنة 15 من أكثر	15	42.9	42.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
إدارة مجلس عضو	4	11.4	11.4	11.4
مراجعة لجنة عضو	2	5.7	5.7	17.1
Valid داخلي مراجع	12	34.3	34.3	51.4
خارجي مراجع	17	48.6	48.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الملحق رقم (07): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محاور الدراسة.  
1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور (مجلس الإدارة).

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	35	2	5	4.23	.731
A2	35	2	5	4.17	.664
A3	35	2	5	3.94	.802
A4	35	3	5	4.34	.539
A5	35	2	5	4.09	.818
A6	35	2	5	4.06	.838
A7	35	2	5	3.77	.731
المحور الاول	35	2.57	5.00	4.0857	.46252
Valid N (listwise)	35				

2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني (لجنة المراجعة).

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
B1	35	3	5	4.14	.430
B2	35	2	5	4.11	.583
B3	35	2	5	3.91	.658
B4	35	2	5	4.09	.781
B5	35	2	5	4.03	.747
B6	35	2	5	4.03	.707
B7	35	2	5	3.80	.901
B8	35	2	5	4.00	.728
المحور الثاني	35	3.38	5.00	4.0143	.40535
Valid N (listwise)	35				

3. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث (المراجعة الداخلية).

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
C1	35	2	5	4.37	.646
C2	35	4	5	4.37	.490
C3	35	3	5	4.34	.539
C4	35	3	5	4.31	.583
C5	35	3	5	4.37	.547
C6	35	3	5	4.40	.553
C7	35	2	5	4.14	.601
C8	35	3	5	4.26	.611
المحور الثالث	35	3.38	5.00	4.3214	.38263
Valid N (listwise)	35				

4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع (المراجعة الخارجية).

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
D1	35	4	5	4.57	.502
D2	35	4	5	4.57	.502
D3	35	3	5	4.29	.622
D4	35	4	5	4.37	.490
D5	35	2	5	4.23	.770
D6	35	2	5	4.20	.759
D7	35	2	5	4.14	.772
المحور الرابع	35	3.29	5.00	4.3388	.37008
Valid N (listwise)	35				

الملحق رقم (08): اختبار التوزيع الطبيعي (Z).

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		المحور الكلي
N		35
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	4.1901
	Std. Deviation	.33150
	Absolute	.120
Most Extreme Differences	Positive	.111
	Negative	-.120-
Kolmogorov-Smirnov Z		.711
Asymp. Sig. (2-tailed)		.693

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

الملحق رقم (09): اختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

1. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A1	34.219	34	.000	4.229	3.98	4.48
A2	37.190	34	.000	4.171	3.94	4.40
A3	29.074	34	.000	3.943	3.67	4.22
A4	47.648	34	.000	4.343	4.16	4.53
A5	29.554	34	.000	4.086	3.80	4.37
A6	28.637	34	.000	4.057	3.77	4.35
A7	30.520	34	.000	3.771	3.52	4.02
المحور الأول	52.260	34	.000	4.08571	3.9268	4.2446

2. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B1	57.003	34	.000	4.143	4.00	4.29
B2	41.775	34	.000	4.114	3.91	4.31
B3	35.167	34	.000	3.914	3.69	4.14
B4	30.946	34	.000	4.086	3.82	4.35
B5	31.906	34	.000	4.029	3.77	4.29
B6	33.734	34	.000	4.029	3.79	4.27
B7	24.952	34	.000	3.800	3.49	4.11
B8	32.523	34	.000	4.000	3.75	4.25
المحور الثاني	58.588	34	.000	4.01429	3.8750	4.1535

3. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C1	40.058	34	.000	4.371	4.15	4.59
C2	52.753	34	.000	4.371	4.20	4.54
C3	47.648	34	.000	4.343	4.16	4.53
C4	43.805	34	.000	4.314	4.11	4.51

C5	47.283	34	.000	4.371	4.18	4.56
C6	47.066	34	.000	4.400	4.21	4.59
C7	40.773	34	.000	4.143	3.94	4.35
C8	41.232	34	.000	4.257	4.05	4.47
المحور الثالث	66.817	34	.000	4.32143	4.1900	4.4529

4. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة.

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
D1	53.864	34	.000	4.571	4.40	4.74
D2	53.864	34	.000	4.571	4.40	4.74
D3	40.780	34	.000	4.286	4.07	4.50
D4	52.753	34	.000	4.371	4.20	4.54
D5	32.479	34	.000	4.229	3.96	4.49
D6	32.726	34	.000	4.200	3.94	4.46
D7	31.731	34	.000	4.143	3.88	4.41
المحور الرابع	69.360	34	.000	4.33878	4.2116	4.4659



الملحق رقم (10): اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

1. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Between Groups	.358	2	.179	.829	.445
المحور الأول	Within Groups	6.915	32	.216		
	Total	7.273	34			
	Between Groups	.143	2	.072	.421	.660
المحور الثاني	Within Groups	5.443	32	.170		
	Total	5.587	34			
	Between Groups	.175	2	.088	.584	.564
المحور الثالث	Within Groups	4.803	32	.150		
	Total	4.978	34			
	Between Groups	.022	2	.011	.074	.928
المحور الرابع	Within Groups	4.635	32	.145		
	Total	4.657	34			
	Between Groups	.128	2	.064	.565	.574
المحور الكلي	Within Groups	3.609	32	.113		
	Total	3.736	34			

2. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Between Groups	1.410	3	.470	2.485	.079
المحور الأول	Within Groups	5.863	31	.189		
	Total	7.273	34			
	Between Groups	.408	3	.136	.814	.496
المحور الثاني	Within Groups	5.179	31	.167		
	Total	5.587	34			
	Between Groups	.126	3	.042	.269	.848
المحور الثالث	Within Groups	4.852	31	.157		
	Total	4.978	34			
	Between Groups	.341	3	.114	.816	.495
المحور الرابع	Within Groups	4.316	31	.139		
	Total	4.657	34			
	Between Groups	.140	3	.047	.402	.753
المحور الكلي	Within Groups	3.597	31	.116		
	Total	3.736	34			

3. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
	Between Groups	1.334	3	.445	2.321	.095
المحور الاول	Within Groups	5.939	31	.192		
	Total	7.273	34			
	Between Groups	1.571	3	.524	4.042	.016
المحور الثاني	Within Groups	4.016	31	.130		
	Total	5.587	34			
	Between Groups	.709	3	.236	1.717	.184
المحور الثالث	Within Groups	4.268	31	.138		
	Total	4.978	34			
	Between Groups	1.464	3	.488	4.740	.008
المحور الرابع	Within Groups	3.192	31	.103		
	Total	4.657	34			
	Between Groups	.834	3	.278	2.968	.047
المحور الكلي	Within Groups	2.903	31	.094		
	Total	3.736	34			