



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

دور آليات الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للمؤسسات الاقتصادية - دراسة تحليلية

The role of corporate governance mechanisms in limiting creative accounting practices

of economic institutions - an analytical study

عمر قمان، Amar Gamane^{1*}, a.gamane@univ-djelfa.dz

فضيلة طحاح، Fadhila Tahah², f.tahah@univ-djelfa.dz

¹ أستاذ محاضر، مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة،

جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)

² أستاذة مؤقتة، مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة،

جامعة زيان عاشور بالجلفة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12/28

تاريخ الإرسال: 2021/10/31

الكلمات المفتاحية	ملخص
مبادئ الحوكمة، الحوكمة المؤسسية، المحاسبة الإبداعية.	تهدف هذه الدراسة الى التعرف عن آليات الحوكمة المؤسسية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على المعلومات المحاسبية، كما بينت الدراسة أهم أساليب التي تستخدمها الحوكمة المؤسسية لكشف هذه الممارسات التي تتم في المؤسسات من أجل ادارة الأرباح بطريقة مشروعة، ولتحقيق الهدف من الدراسة قمنا بدعمها باستبيان وزع على مجموعة من المراجعين الداخليين والخارجيين ومحاسبين بالإضافة إلى الأساتذة المختصين في المجال المحاسبي، حيث وخلصت هذه الدراسة إلى أن الحوكمة المؤسسية نظام متكامل تقوم عليه الادارة السليمة لضمان حقوق أصحاب المصالح والتي تعمل على الحد من ادارة الأرباح من خلال تطبيقها وفق أصول ومبادئ ومعايير محاسبية وضمن آليات ومبادئ الحوكمة.

تصنيف JEL: G34 ؛ M41

Abstract

This study aims to identify the mechanisms of corporate governance to reduce the creative accounting practices used and their impact on accounting information. It was distributed to a group of internal and external auditors, accountants, in addition to professors specialized in the accounting field. This study concluded that corporate governance is an integrated system on which sound management is based on ensuring the rights of stakeholders, which works to limit profit management by applying it according to principles, principles and accounting standards and within Governance mechanisms and principles.

Keywords

Governance principles, corporate governance, creative accounting.

JEL Classification Codes : G34 ؛ M41

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: a.gamane@univ-djelfa.dz

1 - مقدمة

لقد تزايد النمو الاقتصادي العالمي والتنافسي بين مصالح الأطراف المختلفة في مجال التجارة الدولية، وهيمنة نظام العولمة على الاقتصاديات العالمية وظهور الشركات وخاصة الشركات متعددة القوميات كأهم آليات نظام العولمة في عصرنا الحديث لما تمثله تلك الكيانات الاقتصادية من قوة هائلة في مجال التجارة الدولية بين الدول، حيث أصبحت تلك الشركات وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات كل ذلك أدى الى فقدان الثقة في التقارير المالية والمعلومات المحاسبية الصادرة عنها ومثال ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة شركة إنزون في الولايات المتحدة الأمريكية ها من الشركات الخرى حتى وصلت الى انهيار شركة التدقيق الشهيرة، أدت هذه الانهيارات الى الفساد الاداري والمالي للإدارات تلك الشركات وافتقارها الى الممارسات المالية السليمة، ونقص الشفافية.

وفي ظل زخم هذه التغيرات ظهر ما يسمى بمصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات هذا النهج الذي يستند في تطبيقه الى مبادئ أساسية وهي الشفافية المساءلة، المسؤولية، والعدالة وذلك لأحكام الرقابة على الكيانات الاقتصادية والشركات الكبرى من خلال فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي توفير معايير الاداء الكفيلة للكشف عن التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء الإدارة قد يؤدي الى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال والعمل على استقرار هذه الأسواق.

اشكالية الدراسة :

استنادا لما سبق يمكن صياغة الاشكالية التالية

فيما يتمثل دور الحوكمة المؤسسية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة على الاشكالية وضعنا الفرضيات التالية

- تساعد الحوكمة المؤسسية في تحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية يقوم المحاسب باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية.
- حوكمة المؤسسات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة :

ان الهدف من هذه الدراسة هو دراسة الإطار الفكري لحوكمة المؤسسات من حيث تحديد مفهومها، أهميتها، ومبادئها كما أن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وأهم اساليب المتبعة للقضاء عليها وأخيرا التعرف على دور الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تلقي موضوع الحوكمة المؤسسية اهتمام بليغ من طرف الباحثين والمهتمين وكذا المنظمات العالمية ونادت بإعداد دراسات حول ممارسات الحوكمة المؤسسية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والعمل على تطويرها وفقا لظروف كل دولة، ويساعد ادارة الشركة على تحمل كل مسؤولياتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح.

2- التأصيل النظري والعلمي لحوكمة المؤسسات 1-1 تعريف الحوكمة وأسباب ظهورها

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE ، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة."

حيث تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (Alamgir, M, May, 2007, pp. 7-8) ". كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين (Freeland, C, May, 2007, pp. 7-8) ". وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين " (البنك الأهلي المصري، 2003) وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

حيث ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فالتجته إلى أسواق المال. وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001. وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة. (البنك الأهلي المصري، 2003) (إبراهيم العيسوي، 2003، الصفحات 36-37) (Fawzy, S, April 2003, pp. 6-7)

وعلى ذلك، تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية 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 التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

1-2 أهداف الحوكمة المؤسسية

- تعتبر أحد العناصر الرئيسية في تحسين الكفاءة الاقتصادية والنمو الاقتصادي إلى جانب تعزيز ثقة المستثمر.
- توفر الحوكمة المؤسسية الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة، وتقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء.
- توفر الحوكمة المؤسسية الجيدة حوافز مناسبة وسليمة لمجلس الإدارة ولإدارة الشركة للسعي في تحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهميها، كما ينبغي أن تسهل عملية الرقابة الفعّالة.
- إن وجود نظام فعال الحوكمة المؤسسية، في داخل كل شركة على حدة، وفي الاقتصاد ككل، يساعد على توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق، ونتيجة لهذا، تنخفض تكلفة رأس المال إلى جانب تشجيع المنشآت على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة، مما يعمل على تدعيم النمو.

1-3 مبادئ الحوكمة المؤسسية

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عدداً من المبادئ الرئيسية للحاكمية المؤسسية استناداً إلى عدد من العناصر المشتركة بين دول من داخل وخارج (OECD)، ولا تعتبر هذه المبادئ إلزامية، فهي تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها. والغرض منها، أن تكون نقطة مرجعية يمكن لصناع السياسة استخدامها عندما يقومون باختيار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية للحاكمية المؤسسية التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة، كما يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عندما يقومون بتطوير ممارساتهم.

وقد جاءت هيكلية إطار (OECD) للحاكمية المؤسسية من ستة مبادئ رئيسية، يضم كل مبدأ منها عدداً من المبادئ أو العناصر الفرعية، فيما يلي توضيحاً لها.

1-3-1 المبدأ العام الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال للحاكمية المؤسسية

ينبغي أن يشجع إطار الحوكمة المؤسسية على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية. (خالد خطيب، 2012، الصفحات 4-3)

- ينبغي أن يتم وضع إطار الحاكمية المؤسسية بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية.
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات الحاكمية المؤسسية في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محدداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية. فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

1-3-2 المبدأ العام الثاني: حقوق المساهمون والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي أن يوفر إطار الحوكمة المؤسسية الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم (خالد خطيب، 2012، الصفحات 4-5) من خلال:

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية.
 - إرسال أو تحويل الأسهم.
 - الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
 - المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين.
 - انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.
 - نصيب من أرباح الشركة.
- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في، وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة مثل:
- تعديل النظام الأساسي، أو عقد التأسيس، أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة.
 - الترخيص بإصدار أسهم إضافية.
 - العمليات الاستثنائية، بما في ذلك تحويل كل أو ما يكاد أن يكون كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع الشركة.
- ينبغي أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وينبغي أن يحاطوا علمًا بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.
- ينبغي تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ، ومكان وجدول أعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيجري اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.
 - ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة، بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية، ووضع بنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة، واقتراح قرارات، في نطاق حدود معقولة.
 - ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بالحاكمة المؤسسية مثل ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين في الشركة، كما ينبغي أن يخضع القسم الخاص بتقديم أسهم لأعضاء مجلس الإدارة والعاملين كجزء من مكافآتهم لموافقة المساهمين.
 - ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصياً أم غيابياً، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضورياً أم غيابياً.
- ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.
- ينبغي السماح لأسواق السيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.

- ينبغي أن يتم بوضوح تحديد والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة السيطرة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك العمليات الاستثنائية مثل الاندماج، وبيع حصص جوهرية من أصول الشركة، حتى يمكن للمستثمرين أن يفهموا حقوقهم والملجأ القانوني لهم . وينبغي أن تتم العمليات بأسعار شفافة وفي ظل شروط عادية تحمي حقوق كافة المساهمين وفقا لطبقاتهم.
- ينبغي عدم استخدام الوسائل المضادة للاستيلاء لحماية الإدارة ومجلس الإدارة من المساءلة.
- ينبغي تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية، بما في ذلك المستثمرون المؤسسون.
- ينبغي على المستثمرين المؤسسيين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الحاكمية المؤسسية الخاصة بهم وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم بما في ذلك الإجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية.
- ينبغي على المستثمرين المؤسسيين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الكيفية التي يتعاملون بها مع التعارض المادي للمصالح التي قد تؤثر في ممارستهم لحقوق الملكية الرئيسية الخاصة باستثماراتهم.
- ينبغي السماح للمساهمين، بما فيهم المستثمرون المؤسسون، أن يتشاوروا مع بعضهم فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ.

1-3-3 المبدأ العام الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين (Shareholders)

من خلال معاملة متساوية لكافة المساهمين. (خالد خطيب، 2012، صفحة 6) حيث نجد أنه يجب:

- في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة، ينبغي أن تكون لكافة الأسهم نفس الحقوق. وينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء. وينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير .
- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يهم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.
- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم.
- ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود.
- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بان يحصلوا على معاملة متساوية. وينبغي ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر .
- ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريق مباشر.

1-3-4 المبدأ العام الرابع: دور أصحاب المصالح في الحوكمة المؤسسية

ينبغي أن يعترف إطار الحوكمة المؤسسية بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، والاستدامة المالية للمنشآت. (خالد خطيب، 2012، صفحة 8)

- يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة.
- عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك أفراد العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- ينبغي أن يستكمل إطار الحوكمة المؤسسية بإطار فعال وكفء للإعسار، وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

3-1-5 المبدأ العام الخامس: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة المؤسسية القيام بالإفصاح السليم والصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، والحوكمة المؤسسية.

ينبغي أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على، المعلومات التالية:

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة.
- أهداف الشركة.
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.
- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.
- العمليات المتصلة بأطراف من الشركة.
- عوامل المخاطرة المتوقعة.
- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.
- هياكل وسياسات الحوكمة، وبصفة خاصة، ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.
- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
- ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفاء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة.

- ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، عليهم واجب بالنسبة للشركة هو أنه يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.
- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.
- ينبغي استكمال إطار الحاكمية المؤسسية بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين، والسماسة، وكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيداً عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

1-3-6 المبدأ العام السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

- ينبغي أن يضمن إطار الحاكمية المؤسسية التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين. (خالد خطيب، 2012، صفحة 8)
- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، وبحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية. وينبغي أيضاً أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في الشركة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن:
- استعراض وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ، والتخلي عن الاستثمار.
- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة ولجراء التغييرات إذا لزم الأمر.
- اختيار وتحد يد مكافآت ومرتببات، والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة، واستبدالهم، إذا لزم الأمر، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.
- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي.
- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك عمليات الأطراف ذات العلاقة.
- ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلي وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة.
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شئون الشركة.

- ينبغي أن تنظر مجالس الإدارة في تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة علي ممارسة الحكم المستقل، للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها وأمثلة تلك المسئوليات الرئيسية هي: ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية وغير المالية، واستعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة، ترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسية، وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
- عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة، ينبغي علي مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد، وأن يفصح عن، صلاحياتها، وتشكيل وإجراءات عملها.
- ينبغي أن تكون لدي أعضاء مجلس الإدارة القدرة علي إلزام أنفسهم بمسئولياتهم بطريقة فعالة.
- حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسئولياتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

3- المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية (مجلة الدراسات المالية والمصرفية، 2011، صفحة 4) محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الاخيرة وكان أول ظهور لها في الثمانينيات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت شركات صعوبات في فترة الركود التي تحدثت في بداية الثمانينيات، يقصد بها اساليب التلاعب في حسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وبيان دوافع الادارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تؤثر على موثوقية البيانات المالية، ومن خلال ذلك سنتطرق الي مفهوم المحاسبة الإبداعية، أشكالها، وخصائصها.

2-1 تعريف المحاسبة الإبداعية

في ضوء قراءة مجموعة من التعريف من قبل الباحثين والكتاب وآخرين (علي محمود الخشناوي، محسن ناصر الدوسري، 2008، صفحة 6) يتضح للباحثين أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، ولهذا الأمر فإنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرنا بأنها عبارة عن " عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة "

2-2 الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

حيث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية (علي محمود الخشناوي، محسن ناصر الدوسري، 2008، صفحة 9)، وهنا لا بد من الإشارة الى ان هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.

- ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذ اتجاهه تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.
- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية .
- ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية
- ويخلص الباحثان إلى أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الابتكارية لها أشكال متعددة ومعقدة الى حد ما، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال نوي الاختصاص .

2-3 الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي سنقوم بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة (علي محمود الخشناوي، محسن ناصر الدوسري، 2008، صفحة 12) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة .
- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال

العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها، ويتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي الى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة الى ان لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصادقية العالية، حيث ان المراجع الكفؤ والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

وبشكل عام يمكن القول ان المراجع الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة الى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا ان هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فانه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية .

4- الدراسة الميدانية

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم دعيم الدراسة النظرية بدراسة ميدانية وتتمثل في إعداد استمارة استبيان موجه إل عينة من اساتذة جامعيين في تخصص المحاسبة وقد تم اختيار الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى الشركات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة.

حيث يتناول هذا المحور على ثلاثة عناصر أساسية، في العنصر الأول تم وصف عينة الدراسة، ومن ثم معالجة بيانات الاستبيان لتعرف على دور حوكمة المؤسسات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، من خلال التعرف على الأساليب المستخدمة في جمع البيانات والخطوات إعداد الاستبيان والأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليلها لاستخراج النتائج من الأسئلة المطروحة في الاستبيان، أما العنصر الاخير فخصصته لتحليل النتائج.

3-1 عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة الميدانية

جاءت أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة وقابلة للفهم من قبل الافراد المستجوبين وقد تضمن استبيان الدراسة أسئلة عن المستوى العلمي والخبرة وأخرى تتضمن آليات الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (01): نسبة الاستبانات الصالحة

النسبة	العدد	الاستبيان
100%	40	الاستبانات الموزعة
87.5%	35	الاستبانات المسترجعة
12.5%	5	الاستبانات الملغاة
75%	30	الاستبانات الصالحة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

وقد تم تفرغ الاستبيان في برنامج SPSS 20 وهذا من أجل تسهيل صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال ادارة البيانات وتحليل الاحصائي السريع للنتائج.

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات لفرقات الاستبيان حيث تتدرج من (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) حيث تعطى لكل اجابة درجة تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الايجابية والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (02): مجالات الاجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
فئات المتوسط الحسابي	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت

- منهجية الدراسة :

نظرا لطبيعة الدراسة التي تهدف الى المعرفة دور الحوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، قمنا باختبار عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين ومجموعة من المحاسبين المعتمدين وأساتذة في التخصص نظرا لمراعات متطلبات البحث وللاجابة على الاشكالية المطروحة مسبقا وبغية التعرف والالمام بجميع جوانب الموضوع اخترنا المنهج الوصفي، وذلك يعود الى أن اشكالية الدراسة وفرضياتها تتماشى مع هذا المنهج الذي يسمح بجمع البيانات عن الظاهرة محل الدراسة، كما يقدم وصفا للنتائج المتوصل اليها وتحليلها وأخرا تفسيرها.

- نموذج الدراسة: يتكون نموذج الدراسة من متغيرين اثنين المتغير المستقل الحوكمة المؤسسية والمتغير التابع المحاسبة الابداعية.

- الأساليب الاحصائية المستخدمة: حيث بعد جمع الاستبيان تم ترميزه وادخال بياناته الى الحاسوب باستخدام برنامج SPSS 20 اعتمدنا على الأساليب الاحصائية التي تتناسب وفرضيات الدراسة ومنها معامل الثبات ألفا كرومباخ، المتوسط المرجح، الانحراف المعياري، والنسب المئوية والتكرارات.

3-2 معالجة بيانات الاستبيان

- الخصائص الديمغرافية لمجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من 40 مشاهدة من المراجعين الداخليين والخارجيين والمحاسبين المعتمدين ومجموعة من المراجعين والمحاسبين وأساتذة التخصص حيث تم توزيع الاستبيان في الفترة الممتدة من 15 مارس الى غاية 15 أبريل 2021 وقد تم استرجاع 35 منها في حين تم الغاء 5 مشاهدات وهنا يصبح العدد الاجمالي للاستمارات الصالحة 30 استمارة، اما في ما يخص الخصائص الديمغرافية للعينة نستخلصها في الجداول التالية:

الجدول رقم (03): توزيع العينة حسب الجنس **الجدول رقم (04): توزيع العينة حسب العمر**

الجنس	التكرار	النسبة	العمر	التكرار	النسبة
-------	---------	--------	-------	---------	--------

أقل من 25 سنة	3	10%	ذكور	24	80%
من 25 إلى 35 سنة	16	53.33%	إناث	6	20%
من 35 إلى 45	7	23.33%	المجموع	30	100%
من 45 إلى 55	4	13.33%			
55 سنة وأكثر	0	0%			
المجموع	30	100%			

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

حيث يلاحظ من الجدولين أعلاه أن عدد الذكور أكبر من عدد الإناث اذا بلغت نسبة الذكور 80% ونسبة الإناث 20% من مجموع عينة الدراسة مما يوحي ان اغلب المراجعين والمحاسبين والاساتذة طابع ذكوري وهذا راجع الى طبيعة النشاط الذي يقوم به مجتمع العينة.

كما يلاحظ ان الفئة (من 25 الى 35 سنة) شكلت أعلى نسبة تفوق 53 بالمئة من مجتمع العينة تليها الفئة (من 35 الى 45 سنة) بنسبة تفوق 23 بالمئة تليها كل من الفئة (من 45 الى 55 سنة) بنسبة 13 بالمئة والفئة (اقل من 25 سنة) بنسبة 10 بالمئة في حين أن الفئة اكثر من 55 سنة معدومة، وهذا مؤشر الى أن الطابع الكهولي هو الغالب بالإضافة الى ذلك فان هذا المؤشر ايجابي للدراسة حيث تساهم بشكل كبير في الحصول على نتائج دقيقة وهذا لوعي افراد العينة لما يصرحون به.

الجدول رقم (06) : المؤهل المهني

النسبة	التكرار	المؤهل الوظيفي
23.33%	7	محاسب معتمد
26.33%	8	مساعد محاسب
26.33%	8	مراجع (داخلي - خارجي)
23.33%	7	استاذ في التخصص
100%	30	المجموع

الجدول رقم (05): المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
23.33%	7	ليسانس
30%	9	ماستر
30%	9	دكتوراه
16.66%	5	غير ذلك
100%	30	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

نلاحظ من الجدولين أن نسبة عينة الدراسة هم حاملو لشهادة الماستر والدكتوراه بنسبة 30 بالمئة لكل رتبة ويلها حاملو شهادة ليسانس بنسبة 23.33 بالمئة وأخير حاملو شهادة الماجستير المتمثلة في غير ذلك بنسبة 16.66 بالمئة، وتتمثل أغلبية المجيبين عن العينة من مساعدي المحاسبين ومراجعين بنسبة 26.33 بالمئة لكل منها يليها موظفي المحاسبة المعتمدين وأساتذة التخصص بنسبة 23.33 بالمئة لكل وظيفة.

الجدول رقم (07) : سنوات الخبرة

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5 الى 15 سنة	من 16 الى 20 سنة	20 سنة وأكثر	المجموع
التكرار	11	14	4	1	30
النسبة	36.66 %	46.66 %	13.33 %	3.33 %	100 %

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن ذوي الخبرة تفوق 5 سنوات ولا تتعدى 15 سنة في حين أن ذوي الخبرة الأقل من 5 سنوات تحتل المرتبة الثانية أما الخبرة التي تفوق 15 سنة ولا تتعدى 20 سنة سجلنا نسبة 13.33 بالمئة مما يمتلكونها وهناك شخص واحد يملك الخبرة تفوق 20 سنة.

2-3 صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الاداة أنها تتضمن عبارات ذات الصلة بالمتغيرات التي تعمل على قياسها وأن مضمونها متفق مع الغرض الذي صممت من أجله ومن أجل تأكيد صدق محتوى لأداة الدراسة ثم عرض الاستبيان على مجموعة من الاساتذة لتحقيق من مدى صدق العبارات.

وكان مقياس معامل الثبات ألفا كروميخ لالتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية ولكل متغير بجميع أبعاده وتم قبول العبارات التي يكون معامل ثباتها يفوق 0.6 إذ تم تقدير معامل الثبات لكل محور، فكان معامل الثبات لكل المحاور أقل من $\alpha=0.05$.

3-3 اختبار الفرضيات

- بين المتغير التابع والافصاح والشفافية

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح والشفافية

الفرضية البديلة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح والشفافية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر الإفصاح والشفافية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الافصاح والشفافية	0.969	0.000

المحاسبة الإبداعية

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول السابق أن معامل الارتباط بين عنصر الإفصاح والشفافية وأثرهما على الحد من دوافع المحاسبة الإبداعية بلغ 0.969 % وهي قيمة ذات دلالة احصائية عند مستوى (a=0.000) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين الإفصاح والشفافية من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (08): نتائج اختبار أثر الإفصاح والشفافية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوي الدلالة sig
دور الشفافية والإفصاح للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	1.169	0.969	0.939	423.362	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور للإفصاح والشفافية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.969$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ $R=0.969$ أي أن ما قيمته 96.6 % من ممارسات المحاسبة الإبداعية يقضي عليها الإفصاح والشفافية. وبما أن $sig=0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح والشفافية.

- بين المتغير التابع وبعد المساءلة

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والمساءلة

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والمساءلة
لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر للمساءلة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المساءلة	0.975	0.000

المحاسبة الإبداعية		
--------------------	--	--

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول السابق أن معامل الارتباط بين عنصر الإفصاح والشفافية وأثرهما على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ 0.975% وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين المساءلة من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (09): نتائج اختبار دول للمساءلة من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوي الدلالة sig
دور المساءلة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	6.397	0.975	0.951	540.826	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور للمساءلة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.975$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ 0.951 أي أن قيمته 95.1% من ممارسات المحاسبة الإبداعية يقضي عليها المساءلة، وبما أن $\text{sig}=0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والمساءلة .**

- بين المتغير التابع وبعد المسؤولية

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والمسؤولية .

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والمسؤولية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود دور للمسؤولية في القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المسؤولية	0.965	0.000

المحاسبة الإبداعية

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول السابق أن معامل الارتباط بين عنصر المسؤولية و ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ 0.965% وهي قيمة دالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين المسؤولية من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (10): نتائج اختبار دور المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوي الدلالة sig
دور المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2.894	0.965	0.931	380.386	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور للمسؤولية للحد من دوافع المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.965$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ 0.931 أي أن قيمته 93.1% من ممارسات المحاسبة الإبداعية تقضي عليها المسؤولية، وبما أن $\text{sig}=0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والمسؤولية.

- بين المتغير التابع وبعد العدالة

الفرضية الصفرية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والعدالة.

الفرضية البديلة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والعدالة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر لعدالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
العدالة	0.960	0.000

المحاسبة الإبداعية		
--------------------	--	--

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول السابق أن معامل الارتباط بين عنصر العدالة وأثرها في القضاء ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ $R=0.960$ وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين العدالة من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (11): نتائج اختبار أثر العدالة للقضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
دور العدالة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	-0.124	0.960	0.922	331.786	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور العدالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.960$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ 0.922 أي أن قيمته % 92.2 من ممارسات المحاسبة الإبداعية تقضي عليها العدالة، وبما أن $SIG = 0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والعدالة .

- بين المتغير التابع والاستقلالية

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والاستقلالية

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والاستقلالية
لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر الاستقلالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الاستقلالية	0.936	0.000

المحاسبة الإبداعية	
--------------------	--

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بين عنصر الاستقلالية وأثرها على القضاء من ممارسات المحاسبة الإبداعية 0.936 % وهي قيمة دالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين الاستقلالية من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (13): نتائج اختبار أثر الاستقلالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوي الدلالة sig
دور الاستقلالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	- 0.132	0.936	0.876	198.267	0.000

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول أعلاه أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور للاستقلالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية اذ بلغ معامل الارتباط $R= 0.936$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ 0.876 أي أن قيمته 87.6 % من ممارسات المحاسبة الإبداعية تقضي عليها الاستقلالية ، وبما أن $SIG =0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية - بين المحاسبة الإبداعية و الاستقلالية.

- بين المتغير التابع وبعد والأنظمة والقوانين

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والأنظمة والقوانين .

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى المعنوي $\alpha=0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والأنظمة والقوانين.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار تحليل الانحدار البسيط للتحقق من وجود أثر للقوانين والأنظمة للحد من ممارسات أو دوافع المحاسبة الإبداعية.

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأنظمة والقوانين	0.965	0.000

المحاسبة الإبداعية

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

يظهر من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط بين عنصر الإفصاح والشفافية وأثرهما على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية $R=0.965$ وهي قيمة دالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.000$) مما يدل على وجود ارتباط قوي نسبيا وطرديا بين الإفصاح والشفافية من جهة والمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار أثر القوانين والأنظمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيان	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد	F المحسوبة	مستوي الدلالة sig
دور الأنظمة والقوانين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	5.656	0.965	0.932	382.355	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل وجود أثر أو دور للأنظمة والقوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط $R=0.965$ عند مستوى دلالة $\alpha=0.000$ وبمعامل تحديد بلغ 0.932 أي أن قيمته 93.2 % من ممارسات المحاسبة الإبداعية تقضي عليها القوانين والأنظمة ، وبما أن $\text{sig}=0.000$ أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والأنظمة والقوانين.**

5- الخلاصة

حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع معالجة إشكالية البحث التي تدور حول دور حوكمة الشركات من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي محاولة الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية وبتث الثقة فيها وهذا بعد سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها الكثير من المؤسسات في دول العالم، مما أدى الى اتخاذ نظرة علمية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة المؤسسات والمنفذ الوحيد لتفادي حدوث أي مشاكل في حين هناك احتمال وجود أخطاء السجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدأ إثبات العمليات وانتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية، حيث تنتقل البيانات بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل وأعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية وعرض النتائج في القوائم المالية النهائية إلا أن الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما تعرف بالمحاسبة الإبداعية، ولهذا وجب على كل شركة تبني نظام حوكمة الشركات للحد من الغش والتلاعبات في القوائم المالية.

التوصيات

- ضرورة تبني نظام حوكمة المؤسسات وتفعيله في الشركات الجزائرية.
- زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية.
- اصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام وسائل غير شرعية عند اعدادها لهذه القوائم.

6- قائمة المصادر والمراجع

- Alamgir, M. (May, 2007). Corporate Governance, A Risk Perspective, paper presented to, Corporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development. a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, (pp. 7-8). Egypt.
- Fawzy, S. (April 2003). *Assessment of Corporate Governance in Egypt, orking Paper No. 82. Egypt*. The Egyptian Center for Economic Studies.
- Freeland, C. (May, 2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Corporate Governance and Reform. *Paving the Way to Financial Stability and Development,,* (pp. 7-8). Cairo.
- إبراهيم العيسوي (2003). *التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها*، القاهرة: دار الشروق،.
- البنك الأهلي المصري (2003). *أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات*. مصر : النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون.
- خالد خطيب (2012). *مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها حالة الأردن ومصر*. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- علي محمود الخشناوي، محسن ناصر الدوسري (2008). *المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات*، ديوان المحاسبة.
- مجلة الدراسات المالية والمصرفية (2011). *آثار الازمات المالية والاقتصادية والدولية*. الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، المملكة الأردنية الهاشمية، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني.