

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية

-دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -

Corporate governance mechanisms and their role in reducing creative accounting practices**-Field study on a sample of Algerian economic companies**رقابية فاطمة الزهراء¹ ، بن خديجة منصف²¹ جامعة محمد الشريف مساعديّة -سوق أهراس - (الجزائر) ، zorafinance@yahoo.f² جامعة محمد الشريف مساعديّة -سوق أهراس - (الجزائر) ،

Benkhedidjam81@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/12./03 تاريخ القبول: 2020/06./20 تاريخ النشر: 2020/11/09

Abstract:

This study aimed to identify corporate governance as a control system with internal and external control principles and mechanisms. One of the most important means that constitutes a defensive line in reducing the negative impact of creative accounting through an applied study on companies Algerian economic.

The study revealed a statistically significant role on the reliability of the financial statements at 0.05 confidence interval level. This main result was concluded through a group of secondary results .

set of recommendations was concluded by this study, that the need to activate the mechanisms of applying the principles of corporate governance for their importance in increasing transparency and disclosure processes and thus curbing creative accounting practice.

Keyword: ethics of the accounting profession, Corporate Governance ,creative accounting, the financial statements.

JEL Classification Codes : C12,G30

المخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيرها على مصداقية القوائم المالية ، و ذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، و قد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) من خلال مجموعة من النتائج الفرعية ، و قد خلصت الدراسة إلى ضرورة وضع التدابير اللازمة لدعم السلوك المهني الأخلاقي و التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

كلمات مفتاحية: أخلاقيات مهنة المحاسبة ، حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية ، القوائم المالية.

تصنيف JEL : G30 ,C12

1. مقدمة:

في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية كانهيار النظم الاشتراكية في شرق أوروبا والأزمة الاقتصادية والمالية التي شهدتها دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين ، إضافة إلى ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من تداعيات الانهيارات المالية و المحاسبية لعدد من كبرى الشركات الأمريكية العالمية إنرون(Enron) و (World Com) نهاية سنة 2001 و بداية سنة 2002 ، مع الفوضى السائدة في الأسواق المالية العالمية ، وغيرها من الانزلاقات المالية والاقتصادية ، على اعتبار أن أسباب الأزمة بدول جنوب شرق آسيا معقدة ، كما لا يمكن إنكار دور رؤوس الأموال الأجنبية فيها ، إلا أن التفسير المقبول لها يشير إلى غياب المساءلة والشفافية وآليات الحوكمة باعتبارها السياق الاقتصادي - السياسي ، الذي أدى لتفاقم انتقال عدوى وأثار تلك الأزمة،

على اعتبار أن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر نظاما بمقتضاه تدار الشركة وتراقب، كما أن مبادئها تؤكد على مسؤوليات مجلس الإدارة بما يضمن أداء حقوق المساهمين وتحقيق العدالة بالشركة ، مما يدعم ذلك آليات الإفصاح والشفافية خصوصا للشركات المتداولة في أسواق المال.

على ضوء ذلك تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية

وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

و يندرج ضمن ذلك بعض ألتساؤلات -

- ما مضمون حوكمة الشركات و ما هي أهم آلياتها ؟
- هل لأساليب المحاسبة الإبداعية (الخلاقة) تأثير على مصداقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟.
- هل تتوفر في آليات حوكمة الشركات الجودة الكافية للكشف عن تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟.

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

أهمية الدراسة :

تظهر أهمية الموضوع من أهمية الحوكمة ، خاصة مع تزايد الاهتمام بهذا المصطلح في السنوات الأخيرة من خلال زيادة الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة ، وكذلك منح حق مساءلة الشركة ، وبالتالي حماية حقوق جميع أصحاب المصالح فيها .

على اعتبار أن الحوكمة الجيدة للشركات تسمح بتحجيم المخاطر ، تحسين وتدعيم الأداء ، توفير فرص الوصول للأسواق المالية ، المقدرة على تسويق المنتجات والخدمات ، تحسين القيادة والإفصاح والشفافية و القابلية للمساءلة الاجتماعية ،خاصة و أنها تستند على التعاون بين القطاعين العام و الخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على سيادة القانون .

أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى زيادة الوعي المحاسبي ودعم الثقافة المحاسبية بمختلف الاتجاهات الحديثة لتلافي الممارسات السيئة و اللاأخلاقية و المؤدية إلى عواقب جد وخيمة للمؤسسة وللاقتصاد القومي ، ومن أجل ذلك تظهر أهمية حوكمة الشركات كأحد الآليات والأساليب الناجعة لتجنيب المؤسسة مخاطر التعثر الإداري والفشل المالي بتعظيم الأداء وقيمتها السوقية بما يضمن لها النمو والاستمرارية وتجنيبها الوقوع في مشاكل و إنزلاقات محاسبية و مالية .

فرضيات الدراسة :

لمحاولة الوصول إلى الإجابات الكافية حول الأسئلة الفرعية المتعلقة بمشكلة البحث

وتحقيق أهدافه تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية ؛

- الفرضية الثانية: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ؛

- الفرضية الثالثة : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية.
حدود الدراسة:

اكتفت الدراسة بتناول حوكمة الشركات كإحدى الآليات لتحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية ولم يتم التعرض لآليات أخرى في هذا المجال.
تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

الحدود المكانية :مدراء ومسؤولين ومحاسبين وماليين و مدققين لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

الحدود الزمنية : فترة الدراسة كانت من أبريل 2019 إلى جويلية 2019.
منهج و أسلوب الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي- التحليلي عند استعراض أهم التفسيرات حول حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط وبطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية معتمدين في ذلك على أسلوب الاستبيان والمقابلة فيما يخص الجانب التطبيقي. ولقد أنجز العمل بالاعتماد على مجموعة من المصادر، وللتأكد من مصداقية المعطيات المتاحة فقد تم مقارنتها في أكثر من مصدر لتفادي ما قد يشوبها من أخطاء (متعمدة أو غير متعمدة).

الدراسات سابقة

- دراسة (حنان محمد إسماعيل يوسف ، 2014)، بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من سلوك الإدارة الانتهازي في إدارة الأرباح من خلال الاعتراف بخسائر اضمحلال الشهرة - دراسة إنتقادية و تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " تختبر الدراسة مدى استخدام المديرين لاختياراتهم الإدارية في تحديد خسائر اضمحلال للشهرة المشتراة الناتجة عن عمليات تجميع الأعمال لعينة من الشركات من أكثر 50 شركة نشاطا في البورصة المصرية سنة 2007 ، و ذلك خلال الفترة (2007-2009) ، و ذلك بعد الالتزام الإجمالي بمعيار المحاسبة المصريين رقم (29) تجميع الأعمال و رقم (31) -اضمحلال قيمة الأصول -، كما تختبر الدراسة دور آليات حوكمة الشركات في

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

تقييد استخدام ذلك الاختيار الإداري انتهازياً ، واستخدامه بشكل يزيد من المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية عن طريق تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية بتوصيل معلوماتهم الخاصة عن حقيقة أداء الشركة وعن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الشهرة الناتجة من الأصول المقتناة.

لقد أشارت النتائج إلى أن هناك علاقة ايجابية معنوية بين خسارة الاضمحلال في قيمة الشهرة وآليات الحوكمة القوية مقياسة باستقلال مجلس الإدارة ودرجة تركيز الملكية.

- دراسة (مؤيد محمد علي الفضل و مجيد عبد زيد حمد ، 2015) بعنوان "حوكمة الشركات و دورها في إدارة الأرباح -دراسة إختبارية لحالة العراق "

تستهدف الدراسة اختبار دور عدد من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و مدى تأثير ذلك الدور بكل من نسبة الملكية الإدارية و نسبة السعر / القيمة الدفترية للسهم ، و ذلك على الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية و البالغ عددها 91 شركة .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه يوجد دور رقابي هام لمجلس الإدارة في ضبط ممارسات إدارة الأرباح ، حيث كلما زادت كفاءة مجلس الإدارة من حيث صغر حجمه و زيادة عدد الأعضاء الخارجيين فيه كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح و العكس .

- دراسة (Torres , Bruni, Martinez and Rivera -Castro,2010) بعنوان: (الملكية و هيكل الرقابة و حوكمة الشركات و تمهيد الدخل في البرازيل) - تهدف الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مستوى الحوكمة في الشركات البرازيلية و تمهيد الدخل على عينة من الشركات غير المالية و عددها 266 شركة مسجلة في سوق SAO Paule للأوراق المالية للفترة (1998-2007) و قد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع نسبة تركيز الملكية و حقوق السيطرة تؤدي إلى التقليل من ممارسات تمهيد الدخل ، وأن تأثير تركيز الملكية و حقوق السيطرة على تمهيد الدخل يكون أقل في الشركات التي يكون فيها مستوى الحوكمة جيداً .

- دراسة (Agarwal,2008) بعنوان - " العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و حوكمة الشركات -

هدفت الدراسة إلى اختبار قوة العلاقة بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية ، بحيث تم توزيع استبيان من 17 سؤال على عينة تتكون من 48 محاسب مهني في الهند و قد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجعة ، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية ، إذ يظهر تأثير كل منهما بطريقة إيجابية للحد من هذه الممارسات ، كذلك توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين هيكل الديون والمحاسبة الإبداعية ، فالشركات التي لديها عجز مالي ستلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير ، كما أن عامل زيادة المنافسة يؤدي إلى تقليص مشاكل الوكالة بين مجلس الإدارة و المساهمين و بالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

2. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات :

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول، والتي ترجع أغلبها إلى وجود فساد إداري ومحاسبي ومالي.

1.2 مفهوم حوكمة الشركات:

لم يتم التوصل إلى تعريف موحد ومتفق عليه للمصطلح على الصعيد العالمي ، فمن الإدارة الرشيدة إلى الإدارة الحكيمة، التحكم المؤسسي فحوكمة الشركات، وبالرجوع لأهم الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات ،فقد تم انساب نشأتها من خلال مناقشات A. Berle و G. Means سنة (1932) عن آثار فصل الملكية عن وظيفة اتخاذ القرار في كبرى شركات الأسهم بالو.م.أ. ،مما يترتب عن ذلك خطر انتهاك حقوق صغار المساهمين من طرف المسيرين الذين عادة ما يتهربون من آليات المراقبة.

و لقد توالى بعدها التنظيرات الفكرية حول الحوكمة المؤسسية من خلال أعمال

M.C. Jensen و أعمال A.Achain, H.Demtez (1972)

(Franck B. , E.F.Fama (1980) و أعمال W.H.Mecklin (1976)

(1997 , p 07)

وعلى ضوء ذلك تتعدد وتتفاوت وجهات النظر للمصطلح فبعضهم ينظر له من الوجهة الاقتصادية على انه الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل اللازم وضمان تعظيم قيمة الأسهم فيها واستخدامها في المدى البعيد ، وآخرون ينظرون له من

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

الناحية المحاسبية باعتبارها في مجملها مجموعة من الآليات النظامية والمالية التي تهدف إلى تخفيض حدة تعارض المصالح بين الإدارة وأصحاب رأس المال المستثمر في المؤسسة (Matsui, 2008, p 108) ، وهناك من ينظر لها من **الناحية القانونية** ليعكس طبيعة العلاقة التعاقدية التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة و المديرين من جهة أخرى ، و فئة أخرى تنظر له من الزاوية **الأخلاقية والاجتماعية** بالتركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة في تأمين حقوق صغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة ، هذا ويؤكد Mitchell ,Cunningham , Solomon .(سنة 1996) و Monks Robert , Nell Minow (سنة 2001) على ذلك من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركة لحل مشكلة الوكالة ، على اعتبار أن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر نظاما بمقتضاه تدار الشركة وتراقب (حماد، 2005) ، كما أن مبادئها تؤكد على مسؤوليات مجلس الإدارة بما يضمن أداء حقوق المساهمين وتحقيق العدالة بالمؤسسة ، مما يدعم ذلك آليات الإفصاح والشفافية خصوصا للمؤسسات المتداولة في أسواق المال (العشماوي و ، 2008، ص 28) .

2.2 آليات حوكمة الشركات :

وذلك من خلال مجموعة من الآليات تم تصنيفها إلى آليات داخلية وأخرى خارجية في ما يلي :

➤ الآليات الداخلية لحوكمة الشركات :

و تشمل آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة . ويمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة الشركات إلى ما يأتي:

أ- **مجلس الإدارة** : يذكر كل من Singh و Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، فهو يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من طرف الإدارة ، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة و اختيار الإدارة العليا . كما إنه يشارك ويفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة ، ويقدم الحوافز

المناسبة للإدارة ، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها ، مع أخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة ، يلجا إلى تكوين مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين و منها : (لجنة المراجعة (التدقيق)، لجنة المكافآت ،لجنة التعيينات) (التميمي، 2005، ص 07)

ب -المراجعة الداخلية (التدقيق الداخلي) : يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ، العدالة ، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي . ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها ، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها .

➤ الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة ، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة و منها :

أ - منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري
و تعد احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات . فهي تهذب سلوك الإدارة ، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا .

ب - الاندماج والإستحواذ :

باعتبارها من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات ، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاستحواذ .

ج - التدقيق الخارجي :

يساعد الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، و زيادة الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.

د - التشريع والقوانين

حيث أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية ، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم (الدوسري، ،

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

(2005 ، ص06).

هـ - آليات خارجية أخرى لحوكمة الشركات:

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره ، مكملة للآليات الخارجية في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة، و تشمل المنظمين ، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية .

3. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية :

أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام العديد من المحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار العديد من الشركات الرائدة ، وتحميل شركات التدقيق مسؤولية ذلك الانهيار واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي.

1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية :

المحاسبة الإبداعية أحد المسميات الدالة على عمليات التلاعب في البيانات المالية وتتعدد تعريفاتها بتعدد وجهات نظر الباحثين في علم المحاسبة :

فمن وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين :

- (أمات Amat) فيرى أنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال" (Philips, 2003 ,p 07)

- ويعطي (ملفورد Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية " بأنها 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". (Mulford, 2002 , p 13) (لظفي،2002 ، ص23)

-أما (سميث Smith) من منظوره كمحلل استثماري " تمثل النمو الظاهري في الأرباح والتي ترجع لخفة يد البراعة المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي" (Smith, 1992 ,p09) .

و في سياق التعريفات السابقة فنتشابه وجهات النظر في أن:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال الغش والتحريف في مهنة المحاسبة ؛
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام استغلال معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة والتلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية في إطار حرية الاختيار بين القواعد و المبادئ والتقديرية المحاسبية؛

على اعتبار أن الإبداع المحاسبي قد يكون في المفاهيم ، الفروض ، القواعد والمعايير المحاسبية ،في القياس المحاسبي ،في نظام المعلومات المحاسبي ، في أساليب التحليل المالي ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي (القوائم و التقارير المالي).

- و لقد ساعدت عدة عوامل على ظهور المحاسبة الإبداعية منها :
- ✓ حرية الاختيار للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية والتي تتناسب مع أهداف المؤسسة لتحقيق أفضل أداء ؛
- ✓ حرية القياس المحاسبي والذي يتيح للإدارة إمكانية التلاعب للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا؛
- ✓ حرية اختيار إدارة المؤسسة التوقيت المناسب لتنفيذ بعض العمليات ،مما يتيح لها فرصة تحقيق الربح المناسب ؛

2.3 ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتعدد وتنبين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة ،أو تجميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقا أو متبأ به من طرف محلل مالي ، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة و المبتكرة لتحقيق أهداف صورية .

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

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

- لجوء إدارة الشركة إلى تضخيم أرباح الشركة في العام الذي سبق انهيارها ، خاصة مع فشل نظام الرقابة الداخلية من الناحية الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع والتآمر المستمر في المعلومات المحاسبية و المالية ؛
 - توكيل مجلس الإدارة مهمة مراجعة صفقات الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سطحية وسريعة لتلك الصفقات، كما أن عدم إفصاح مجلس الإدارة عن بعض المعلومات المهمة التي كان من الممكن أن يؤدي الكشف عنها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة؛
 - قيام الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنودًا خارج الميزانية ؛
 - تصرف كبار مسؤولي الشركة بأسهمها وذلك عن طريق استخدام المعلومات الداخلية والتي أنبأتهم بقرب انهيار الشركة وبالتالي بيع أسهمها بأسعار جد مرتفعة ،مما يعكس ذلك قضية المعلومات غير المتماثلة والمضللة بين من هم داخل وخارج الشركة؛
 - التدليس في الممارسات المحاسبية بالتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة والخدع المحاسبية للتغطية عن وضعيتها المالية المتدهورة و ذلك بما يتناسب و توقعات المستثمرين في البورصة.
- فمن منظور أخلاقي تعتبر تلك التلاعبات مكروهة و محرمة شرعاً وسلوكاً غير أخلاقياً لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسبون في مهنتهم لتحقيق أهداف خاصة أتية لفئة معينة على حساب البقية .

4. الدراسة الميدانية :

من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة من جميع جوانبه و تكملة الإطار النظري و اختبار فرضيات الدراسة و الإجابة على إشكالية الرئيسية و تساؤلاتها الفرعية قمنا بالدراسة الميدانية .

1.4 منهجية الدراسة الميدانية :

بعد تصميم الاستبيان واختبارها تم توزيعها، على أفراد عينة الدراسة، ليتم بعدها تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

1.1.4 أدوات جمع المعلومات :

تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات وذلك لتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة ، و ذلك لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية،من خلال محاولة إسقاط ذلك على المؤسسات الاقتصادية ضمن عينة الدراسة ، وقد تكونت الأداة من مجموعة من المحاور، حيث تضمنت قاعدة الاستقصاء 29 سؤالاً موزعة على جزئين رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية والخصائص المميزة لأفراد عينة الدراسة وتضمنت 6 أسئلة، أما القسم الثاني فيضم محورين يتعلقان بموضوع الدراسة فيما يلي :

الجدول 1: محاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراته

الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	أهم ركائز حوكمة الشركات للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية	13
02	لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير على جودة المعلومة المالية	16
	المجموع	29

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان 2019
و قد تم الاعتماد على مقياس ليكرت (likert) الخماسي في جميع أسئلة قائمة الاستبيان .

2.1.4 اختبار صدق وثبات الاستبيان :

لتحديد الصدق الداخلي لها تم الاعتماد على معامل الارتباط بين جميع محاور الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) و قد كان معامل الارتباط قويا مما يعكس ذلك صدق مجال الدراسة .

كما تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لتحديد التناسق الداخلي للمحاور الجزئية لقائمة الاستبيان ولاختبار الثبات لفقرات محاور الاستبيان ، و عند استقراءه تظهر قيمته 0.894 و هي قيمة مقبولة تعكس مصداقية أداة الدراسة، كما أن القيمة تتمتع بدرجة ثبات تلبي متطلبات الدراسة .

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

3.1.4 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ومحاسبين وماليين ومدققين داخليين للمؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين و خبراء محاسبين في مكاتب التدقيق والمحاسبة ، وقد تم توزيع 65 مفردة على جميع أفراد العينة، لتكومن منها 54 مفردة صالحة للتحليل بنسبة 83.08% كما يلي

الجدول 2: مؤسسات وعينة الدراسة

العينة المسترجعة	عدد العينات	المؤسسة
20	22	لمؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) -وحدة سوق أهراس
14	15	مطاحن بلغيث الكبرى -مداوروش-
12	14	المؤسسة الجزائرية للأسجة الصناعية و التقنية -EATIT
08	14	ثلاثة مكاتب للمحاسبة و التدقيق بولاية سوق أهراس
54	65	المجموع

المصدر : من الدراسة الميدانية

4.1.4 أدوات التحليل الإحصائي :

تم ترميز البيانات إحصائيا وتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:
(اختبار ألفا كرونباخ - Alpha Cronbach -لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان ،الوسط الحسابي المرجح .

الانحراف المعياري ،معامل الاختلاف ،المرجح المتوي.تحليل التباين الأحادي (ANOVA).
معامل الارتباط ،معامل التحديد).

2.4. تحليل البيانات

1.2.4.تحليل الخصائص العامة لعينة الدراسة:

تبعاً للبيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية لأفراد العينة المحصلة عن طريق استمارات الاستبيان تم الحصول على المعلومات الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	جنس	التكرار	%	المتغير	جنس	التكرار	%
---------	-----	---------	---	---------	-----	---------	---

د/ رفايقيه فاطمه الزهراء أ.د/ بن خديجه منصف

			المتغير			
50	27	محاسبة و /أو مالية	التخصص العلمي	64.81	35	الجنس ذكر
				35.19	19	أنثى
50	27	أخرى				
14.82	08	أقل من 05 سنوات	سنوات الخبرة	22.22	12	العمر أقل من 30 سنة
				27.78	15	من 30 إلى 40 سنة
				27.78	15	من 41 سنة إلى 50سنة
				22.22	12	أكثر من 50 سنة
42.59	23	من 05 سنوات إلى 10سنوات				
42.59	23	أكثر من 10سنوات				
25.93	14	مسؤول إداري	الوظيفة الحالية	16.67	09	المؤهل العلمي غير متحصل على البكالوريا
				40.74	22	بكالوريا
				24.07	13	ليسانس
				07.41	04	ماجستير
				00	00	دكتوراه
				11.11	06	أخرى
33.33	18	رئيس قسم				
40.74	22	محاسب/مدقق/محال مالي				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان 2019 و (SPSS)

حيث أن معظم أفراد العينة ذكور بنسبة %64.81 ، كما أن ما نسبته %27.78 من أفراد العينة تتجاوز أعمارهم الأربعين سنة وهو مؤشر جيد ، كما يفسر ذلك بطبيعة الوظائف (مدير و رئيس مصلحة ...) و التي تتطلب أصحاب الخبرة العملية ، التي لا يحصل عليها أيّ كان إلّا في مثل هذا العمر ، فهي متوافقة مع سنوات الخبرة والمؤهل العلمي. ونجد أن ما نسبته %40.74 هم محاسبين و ماليين ، ويظهر ما نسبته %59.26 يشغلون وظائف أخرى غير المحاسبة والتدقيق كرؤساء لمصالح: مصلحة المستخدمين، مصلحة الإعلام الآلي، إدارة التخطيط، مصلحة التكوين بالإضافة إلى موظفين بقسم المالية، كما نجد أن ما نسبته %16.67 غير متحصلين على شهادة البكالوريا بينما %40.74 متحصل عليها، ونجد أيضا ما نسبته %24.07 متحصلين على شهادة

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

الليسانس في تخصصات مختلفة بالإضافة إلى 07.41% متحصلين على الماجستير وبقية العينة والمقدرة نسبتها ب 11.11% متحصلين على شهادات أخرى أهمها مهندس دولة أو تقني سامي .

ومن خلال توزيع النسب حسب المؤهلات العلمية لأفراد العينة، نجد ما نسبته 50% متحصلين على شهادات في المحاسبة و/أو المالية والباقي متحصلين على شهادات أخرى في تخصصات مختلفة في العلوم الاقتصادية و التجارية .

وهي نسب متوافقة مع الوظائف أو المسميات الوظيفية لأفراد العينة، وهذا مؤشر جيد مما يعكس ذلك سلامة النتائج في ضوء خبرتهم و تخصصاتهم .

2.2.4 التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول : " أهم ركائز حوكمة الشركات للكشف عن أثار أساليب المحاسبة الإبداعية .."

الجدول 4: تحليل فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	العبارة	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترجيح المنوي
01	تؤدي ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة إلى تحسن في إدارة الشركة بتخفيض تكلفة الوكالة .	3.21	1.04	32.22%	64.3%
02	كلما كان حجم مجلس الإدارة صغير كلما كانت رقابة الشركة أكثر فعالية .	3.69	1.06	28.01%	73.96%
03	هناك فصل للأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي .	2.68	1.08	40.23%	53.74%
04	وجود لجنة تعيين (ترشيح) للوظائف مستقلة تابعة للإدارة التنفيذية .	2.45	1.14	46.52%	49.14%
05	تؤدي استقلالية أعضاء لجنة المراجعة إلى تحسين عملية إعداد التقارير المالية .	3.78	0.98	26%	75.78%
06	هناك علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة و جودة التقارير المالية .	2.91	1.12	38.31%	58.26%
07	يؤدي فعالية و نشاط لجنة المراجعة في القيام بواجباتها و مسؤولياتها إلى زيادة جودة التقارير المالية .	3.15	1.04	32.90%	63.04%
08	تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية في الشركة .	3.37	1.78	52.98%	67.46%
09	تؤدي لجنة المراجعة إلى تحقيق التنسيق بين المراجع	3.41	1.64	47.88%	68.38%

د/ رفايية فاطمة الزهراء أ.د/ بن خديجة منصف

				الخارجي و المراجع الداخلي في الشركة	
76.5%	25.65%	0.98	3.82	تقوم لجنة المراجعة في الشركة بفحص نتائج المراجعة الداخلية و تقييم أداؤها .	10
70.5%	33.67%	1.19	3.52	تقوم لجنة المراجعة بتقييم و مناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة و المراجع الداخلي و الخارجي و الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية .	11
72.42%	33.25%	1.20	3.62	تقوم المراجعة الداخلية بتقييم مدى ملائمة و تطبيق نظم الرقابة الداخلية ، المحاسبية و المالية و التشغيلية في الشركة	12
79.52%	26.61%	1.06	3.97	ترتبط منشآت المراجعة الخارجية منشآت دولية تهتم بالجودة و الفعالية .	13
67.15%	35.71%	1.18	3.36	المعدل العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان 2019 و (SPSS)

من خلال الجدول رقم- 04- تظهر اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو معظم الفقرات، حيث بلغ المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة (67.15%) و بوسط حسابي مرجح (3.37) و بانحراف معياري (1.18) و معامل اختلاف (35.71%)، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة بدرجات متقاربة وقد كانت الفقرة الثالثة عشر من أبرز الفقرات التي ساهمت في إغناء المتغير بشدة الإجابة (79.52%) و بمتوسط حسابي مرجح (3.97) و انحراف معياري (1.06) مقابل معامل اختلاف (26.61%)، بينما كانت أقل نسبة في المتغير في الفقرة الرابعة بشدة الإجابة (49.14%) و بمتوسط حسابي مرجح (2.45) واختلاف الآراء حوله بانحراف معياري (1.14) مقابل معامل اختلاف (46.52%)، على اعتبار أن وجود آليات حوكمة الشركات يضمن إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف المؤسسة والسبل اللازمة لبلوغها ومراقبة الأداء، تحجيم المخاطر، كما يتيح العديد من المكاسب في الاقتصاد القومي من سوق مالية نشطة ومؤسسات مالية قادرة على استقطاب المدخرات مع تحفيز نمو القطاع الخاص والذي يضمن معدلات نمو مرتفعة في ظل الشفافية والإفصاح.

3.2.4 التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني : " لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير على جودة المعلومة المالية " .

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

الجدول 5: تحليل فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	العبرة	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترجيح المنوي
14	المبالغة في تقييم عناصر أصول المؤسسة يؤثر على موثوقية المعلومة المالية .	3.55	0.70	19.72%	71%
15	عدم الإفصاح عن النفقة المحجوزة واستبعادها عند حساب نسب السيولة يؤثر على القيم التنبؤية للمعلومة المالية .	4.56	0.79	17.32%	91.2%
16	التلاعب في تسوية المعاملات بالعملات الأجنبية يؤثر على القيمة الإستراتيجية للمعلومة المالية .	3.26	0.65	19.94%	65.2%
17	تسجيل النفقات الرأسمالية ضمن النفقات الاستغلالية أحيانا من أجل تخفيض الربح الضريبي يؤثر على التوقيت الملائم للمعلومة المالية .	4.38	0.88	20.09%	87.6%
18	الخط و عدم التمييز بين المصروفات الإبرادية والمصروفات الرأسمالية يؤثر على الصدق في تعبير المعلومة المالية	3.07	0.67	21.82%	61.4%
19	عدم القيام بالتسوية المحاسبية الكاملة لبعض المعاملات يؤثر على قابلية المعلومة المالية للمقارنة.	3.33	0.85	25.53%	66.6%
20	التضخيم لبعض البنود والشطب غير المبرر لبعض التكاليف يؤثر على خاصية الثبات للمعلومة المالية .	3.92	0.62	15.82%	78.4%
21	الاعتراف والتقييم المحاسبي أحيانا بما يخالف معايير المحاسبة الدولية يؤثر على موثوقية المعلومة المالية.	3.65	0.74	20.27%	73%
22	تغيير طريقة تقييم المحزونات دون وجود مبررات يؤثر على خاصية الصدق في التعبير للمعلومة المالية .	4.24	0.66	15.57%	84.8%
23	عدم الإفصاح عن عناصر أصول المؤسسة يؤثر على خاصية الثبات للمعلومة المالية .	4.55	0.84	18.46%	91%
24	تغيير طرق و معدلات الإهلاكات دون الاستناد إلى دليل يؤثر على القيمة التنبؤية للمعلومة المالية.	4.17	0.66	15.83%	83.4%
25	طرق إهلاك التثبيبات المعنوية في المؤسسة لا يتناسب مع معايير المحاسبة الدولية يؤثر على	3.89	0.74	19.02%	77.8%

د/ رفايية فاطمة الزهراء أ.د/ بن خديجة منصف

				خاصية الملائمة للمعلومة المالية .	
88.6%	19.41%	0.86	4.43	التقييد المحاسبي لعمليات بيع و شراء وهمية يؤثر على خاصية الصدق في التعبير للمعلومة المالية	26
81.4%	15.72%	0.64	4.07	تضمنين النتيجة التشغيلية لنبود غير تشغيلية يؤثر على قابلية المعلومة المالية للمقارنة.	27
73.2%	12.30%	0.45	3.66	عدم الإفصاح في قائمة الملاحق عن التغيرات الحاصلة في خطوط الإنتاج يؤثر على موثوقية المعلومة المالية .	28
70.4%	25%	0.88	3.52	التلاعب في تصنيفات الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية يؤثر على خاصية التوقيت الملائم للمعلومة المالية	29
77.81%	18.86%	0.73	3.83	المعدل العام	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستبيان (2019 و SPSS) من خلال الجدول رقم- 05- تظهر اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو معظم الفقرات ، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح الكلي (3.83) ، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة بدرجات متقاربة و بشدة إجابة (77.81%) و بانحراف معياري (0.73) و معامل اختلاف (18.86%) . وقد كان أقل نسبة في المتغير في الفقرة الثامنة عشر بشدة إجابة (61.4%) وبمتوسط حسابي مرجح (3.07) باختلاف الآراء حوله بانحراف معياري (0.67) ، كما وصل أقصى متوسط حسابي مرجح إلى (4.56) و ذلك في الفقرة الخامسة عشر ، أي أن الآراء كانت موافقة بشدة حول عدم الإفصاح عن النقدية المحجوزة واستبعادها عند حساب نسب السيولة يؤثر على القيم التنبؤية للمعلومة المالية و ذلك بتشتت في إجابات أفراد العينة ب(0.79)، على اعتبار أن المعلومات المالية من أبرز المخرجات التي يولدها نظام المعلومات المحاسبي والتي تمثل منطلق لاتخاذ القرارات من مختلف الجهات المستخدمة لها، سواء الداخلية أو الجهات الخارجية مما يستدعي ذلك مراجعة مختلف العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة وهنا الوقوف على مصداقية وجودة المعلومات المالية التي بعد اكتسابها للخصائص النوعية تصبح جاهزة للعرض والإفصاح .

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

3.4 اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضية الأولى والتعرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات من خلال آلياتها كمتغير مستقل والمحاسبة الإبداعية كمتغير تابع قمنا باستخدام معامل الارتباط البسيط ومعامل الانحدار البسيط .

1.3.4 الفرضية الأولى : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية .

الجدول 6: علاقة الارتباط بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية

المتغيرات	المحاسبة الإبداعية
حوكمة الشركات	0.839
مستوى المعنوية	عند مستوى معنوية 5%
الدلالة الإحصائية	معنوية
معامل التحديد (R^2)	0.7039

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من استقراء نتائج الجدول رقم - 06 - يتضح وجود علاقة موجبة و قوية بين آليات حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية من خلال معامل الارتباط (0.839) و هو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (05%) ، مما يعني أن آليات حوكمة الشركات لها دور كبير في الحد من الممارسات و التصرفات المهنية غير الأخلاقية التي تمارس باستغلال المرونة المحاسبية و تعدد البدائل و الطرق و السياسات المحاسبية و التي تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية و المالية .على اعتبار أن آليات حوكمة الشركة و ركائزها تشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية ، من خلال تجنب الشركة الوقوع في الأزمات مع إرساء الثقة في القوائم المالية ، تعزيز مناخ الشفافية و ضمان المساءلة المستمرة للشركة .

من ناحية أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) بلغ قيمة (0.703) مما يعني أن آليات حوكمة الشركات قامت بتفسير ما يعادل (70.39%) من التغيرات في المتغير التابع (

المحاسبة الإبداعية) ، أما النسبة المتبقية (29.61%) فترجع لمتغيرات أخرى خارج مجال البحث .

وعند تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط نجد ($XB = 1.064$) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (0.05) مما يؤكد وجود تأثير ذو دلالة معنوية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية . وكذلك وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية .

ولاختبار الفرضية الثانية و الثالثة قمنا باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) و بمستوى معنوية أقل من 0.05 و قد تم ذلك بموجب قاعدة القرار التالية :

- ترفض الفرضية الصفرية (H_0) و تقبل الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية أو إذا كانت الدلالة sig أصغر من 0.05.
 - تقبل الفرضية الصفرية (H_0) و ترفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (F) المحسوبة أقل من قيمة (F) الجدولية أو إذا كانت الدلالة sig أكبر من 0.05.
- و قد كانت النتائج كما يلي :

2.3.4 الفرضية الثانية " لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية .

الجدول 7: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الفرضية الثانية

مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	3.879	1.612	14.657	0.000
داخل المجموعات	22.325	0.134		
المجموع	26.204			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات و (SPSS)

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي للجدول أعلاه بأن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية مما يؤدي إلى رفض الفرضية (H_0) و بالتالي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول آليات حوكمة الشركات الداخلية و الخارجية و ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ،مما يعني أن

آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

الإستراتيجية التي تنتهجها آليات حوكمة الشركات يمكنها إلى حد كبير أن تقلل من خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تحقيق أمن و جودة المعلومة المحاسبية و المالية ، بما يحقق الثقة و يقلل من مشاكل الوكالة في الشركة .وبهذه النتائج ترفض الفرضية الأولى لتحل محلها الفرضية البديلة الآتية

" توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية -

3.3.4 الفرضية الثالثة : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول 8: نتائج اختبار (ANOVA) للتحقق من مدى وجود فروق معنوية

ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	4.073	2.271	11.194	0.000
داخل المجموعات	32.675	0.238		
المجموع	36.748			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات و (SPSS)

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي للجدول أعلاه بأن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية مما يؤدي إلى رفض الفرضية (H01) و بالتالي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة مما يعني وجود تأثير لممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على جودة المعلومة المحاسبية ،وبهذه النتائج ترفض الفرضية الثانية لتحل محلها الفرضية البديلة الآتية:

" توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية ."

5.1.5 الاستنتاجات والتوصيات :

على ضوء دراستنا توصلنا للنتائج فيما يلي :

1.5 نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية .

توصلنا من خلال الدراسة النظرية أنه توجد علاقة وبالتالي عدم الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية، فقد تم إثباتها أيضا تبعا للدراسة الميدانية وباستخدام برنامج SPSS ، فقد توصلنا إلى وجود علاقة تأثير باعتبار حوكمة الشركات نظام رقابي متكامل يركز على عملية إدارة المخاطر بكل أنواعها في المؤسسة بما فيها خطر المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي التقليل من حالة عدم التأكد لعملية اتخاذ القرارات من قبل الأطراف ذوي العلاقة .

الفرضية الثانية " لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لآليات لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الفوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ." .
قمنا بنفي هذه الفرضية بعد الدراسة النظرية والميدانية وباستخدام برنامج SPSS ، فأمام دوافع الإدارة الانتهازية لتحقيق مصالحها و تعظيم مكافأتها على حساب مصلحة المساهمين يمكن للتفاعل الإيجابي بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية تشكيل جدار وقائي و وضع إستراتيجية للحد من خطر تظليل البيانات المحاسبية و المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية لنفاذي وقوع الشركة في الأزمات بعد تحقيق مساعلة الإدارة و حماية حقوق الملاك و أصحاب المصالح .

الفرضية الثالثة : " لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسة الاقتصادية.

فبعد الدراسة النظرية والميدانية وباستخدام برنامج SPSS قمنا بنفي هذه الفرضية ، على اعتبار أن إعطاء معلومات مالية مظلمة وغير صادقة عن الوضعية المالية وحسابات النتائج للمؤسسة الاقتصادية من خلال مخالفة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في بعض المؤسسات الاقتصادية تؤثر جودة المعلومة المحاسبية و المالية ، و بالتالي على مختلف القرارات المتخذة ، خاصة و أن نجاح المؤسسة الاقتصادية مرهونا بجودة تلك المعلومة التي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات على جميع الأصعدة لتحسين أدائها وزيادة فعاليتها.

2.5 التوصيات

- نشر الوعي المحاسبي لمفهوم المحاسبة الإبداعية و إيجاد الآليات المناسبة لتلافي تأثيراتها السلبية؛
- وضع قواعد السلوك المهني من طرف لجان أخلاق مهنية ؛
- تفعيل آليات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لأهميتها في زيادة عمليات الشفافية والإفصاح وبالتالي تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛
- دعم الأطر والتشريعات بأساليب ردية لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في المعلومة المالية ، وذلك لتلافي استخدام الآليات غير القانونية عند إعدادها لتلك المعلومات .

6. قائمة المراجع :

1.6 المراجع باللغة العربية:

- [01]- أمين السيد لطفي ، (2005) ،مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- [02]-طارق عبد العال حماد ،(2005)، حوكمة الشركات ، المفاهيم ، المبادئ التجارية ، تطبيقات الحوكمة في المصارف " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- [03]-عباس حميد التميمي ،(2005) ، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في الشركات المملوكة للدولة ، بحث مقدم على الموقع :
- www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/2.doc

عمان ، الأردن (تاريخ الإطلاع 2019/08/17 على 22:15)

- [04]-عطا الله و ارد خليل ، محمد عبد الفتاح لعشماوي ، (2008) ، الحوكمة المؤسسية " ، مكتبة الحرية للنشر و التوزيع ، القاهرة .

- [05]-على محمود الخشواوي ، محسن الناصر الدوسري ،(2005) ، دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة ، مسابقة البحوث السادسة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، الكويت .

2.6 المراجع باللغة الأجنبية :

- [06]– Bancel Franck, (1997) ,la Gouvernance des entreprises " Economica ,Paris .
- [07] –Mulford, C. E. Comisky, (2002). **The Financial Numbers Game**. John Wiley & Sons. Inc.
- [08]–Phillips, J. pincus, M. and Rego, S. O. (2003). Earnings Management: new Evidence Based on Deferred Tax Expense. **The Accounting Review**, Vol. 78, No.2.
- [09]–Smith,C.A .(1992) ,perspective on accounting – based debt covenant violations. **The accounting review**. Vol. 68. No. .
- [10]–Tomoyo Matsui ,(2008) ,Corporate Governance and closey – held Companies in Japan ", in Corporate Governance in 21st Century , PEFC, USA .