

استمارة المشاركة

الاسم واللقب:	محمد لمين علون	ريمة بن بايرة	شهرزاد مغدوري
الرتبة:	استاذ محاضر أ	استاذ محاضر أ	استاذ محاضر أ
التخصص:	محاسبة وتدقيق	محاسبة وتدقيق	محاسبة وتدقيق
المؤسسة/الجامعة:	علي لونييسي جامعة البليدة 2	جامعة علي لونييسي -البليدة-	علي لونييسي جامعة البليدة 2
البريد الإلكتروني:	m.alloune@univ-blida2.dz	r.benbaira@univ-blida2.dz	c.maghdouri@univ-blida2.dz
الهاتف :	06.55.41.88.79	06.64.23.42.43	06.68.15.57.78
محور المداخلة:	المحور الرابع: دور الحوكمة وأثرها على مهنتي المحاسبة والتدقيق		
عنوان المداخلة:	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محاسبين معتمدين، محافظي وخبراء محاسبين بولاية البليدة		

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ومحاولة إسقاط ذلك من خلال دراسة استطلاعية إستبائية لعينة من 63 مفردة من الإطارات السامية، محاسبين ومدققين داخليين لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالإضافة لعينة من محافظي وخبراء محاسبين بولاية البليدة، باستخدام أداة الإستبيان والمنهج الوصفي والتحليلي.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق الحوكمة يساهم في رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات الأمر الذي يمكنها من الاستمرارية والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما تعتبر مبادئ الحوكمة والأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية لها دور مهم في التخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي التقليل من تأثيراتها السلبية على حسابات القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لهذه القوائم من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة شركات، مبادئ حوكمة، أساليب محاسبة إبداعية.

Abstract:

This study aims to highlight the contribution of corporate governance principles in limiting creative accounting techniques, trying to apply this through a survey study for a sample of 63 of senior management (accountants and internal auditors) from a sample of economic institutions in addition to a sample of legal auditors and accounting experts from Blida, using the survey tool and the analytical descriptive approach.

The study concluded that applying corporate governance contributes in raising the work efficiency and improving the companies' performance, which enables them to continue and compete in the market and face financial crises and withstand it. Also, governance principles, ethical foundations, work charter and transparency have an important role in reducing creative accounting practices and thus reducing their negative effects on the financial statements accounts that users of these statements can make their decisions correctly.

Keywords: Corporate Governance, Governance principles, Creative Accounting Techniques.

مقدمة:

أدى فقدان الثقة في التقارير المالية والمعلومات المحاسبية الصادرة عن العديد من الشركات إلى زوالها ومثال على ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة شركة إنرون في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الشركات الأخرى، حتى وصلت إلى انهيار شركة التدقيق اندرسون الشهيرة، كل ذلك بسبب الفساد الإداري والمالي للإدارات تلك الشركات وافتقارها إلى الممارسات المالية السليمة، ونقص الشفافية حيث يستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تحميل الصورة التي تعكس الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة، مما دفع العالم إلى البحث عن نظام يقلل من مخاطر انهيار الشركات ويؤدي إلى أحكام الرقابة عليها ويكون سبيلا لإتباع إدارات تلك الشركات للسلوك الرشيد في الإدارة وإتباع الشفافية بداخلها، وهو ما يسمى بنظام حوكمة الشركات هذا النهج الذي يستند في تطبيقه إلى مبادئ أساسية وهي الشفافية، المساءلة، المسؤولية، والعدالة وذلك لأحكام الرقابة على الكيانات الاقتصادية والشركات الكبرى من خلال فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي توفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء الإدارة قد يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال والعمل على استقرار هذه الأسواق.

- إشكالية الدراسة: استناد لما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

"ما مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وفقا لعينة الدراسة؟"

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ احترام أصحاب المصالح في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؟

فرضيات البحث: للإجابة على إشكالية الدراسة، يمكن صياغة الفرضية الرئيسية على النحو التالي:
الفرضية الرئيسية:

H0: لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$

ويندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية **الفرضيات الفرعية** التالية:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ حماية حقوق المساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ احترام أصحاب المصالح وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ الافصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤوليات مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$.

- **أهمية الدراسة:** لقد لقي موضوع حوكمة الشركات اهتمام الباحثين والمنظمات العالمية، التي نادى بإعداد الدراسات حول تطبيق آليات الحوكمة للتخفيض من المحاسبة الإبداعية والعمل على تطويرها وفقا لظروف كل دولة، وحاجة الشركات الاقتصادية إلى محيط رقابي يساعد إدارتها على تحمل مسؤولياتها ورفع كفاءة أداءها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح.

- **المنهج المستخدم:** يستند هذا البحث على المنهج الوصفي كونه المنهج الأكثر ملائمة لعرض الإطار المفاهيمي لمتغيرات البحث، وعلى المنهج التحليلي لتوضيح العلاقة السببية بين المتغير المستقل والتابع، كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة الذي يمكننا من إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني قصد توضيح آراء مفردات عينة الدراسة حول مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في التخفيض من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

1-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية: هناك العديد من التعاريف لهذا المصطلح ويمكن تلخيص أهمها كما يلي:

- تعرف المحاسبة الابداعية بأنها: " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح".¹
- كما تعرف بأنها: "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم المالية".²
- وتعرف أيضا بأنها: "مجموعة من الاساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة اصحاب المؤسسة وللمحاسبة الابداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن التلاعب والتحريف في الارقام المحاسبية".³
- ومما سبق يمكننا القول بأن المحاسبة الابداعية هي عبارة عن مجموعة من الاساليب والممارسات الحديثة المستعملة من طرف أشخاص مختصين في مجال المحاسبة من خلال استغلال الثغرات في القوانين والمعايير المحاسبية وذلك بإعطاء صورة غير حقيقية عن وضعية المؤسسة بهدف تحقيق غايات معينة مثل تضليل مستخدمي القوائم المالية.
- ويمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الابداعية فيما يلي:⁴
- ان المحاسبة الابداعية شكل من اشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة.
- تعمل ممارسات المحاسبة الابداعية على تغيير القيم المحاسبية الى قيم غير حقيقية.
- تنحصر ممارسات المحاسبة الابداعية في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ان ممارسي المحاسبة الابداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- 1-2 أهداف أو دوافع المحاسبة الابداعية:** تتجه الادارة او اي أية اطراف اخرى ذات مصلحة في الشركة نحو استخدام أساليب المحاسبة الابداعية لدوافع عدة منها:⁵
- تجميل صورة الشركة في السوق من خلال تحسين نتائج الاداء الواردة في القوائم المالية، او الوصول الى مرتبة جديدة في سلم التصنيف المهني بين المنافسين والتي تعتمد على الجوانب المالية.
- تحسين الاداء المالي بغية تحسين صورة الادارة اما مجلس الادارة او تحسين صورة مجلس الادارة امام الجمعية العامة للمساهمين.
- تحسين وضع أسهم الشركة من خلال تخفيض مستوى الاقتراض بهدف اصدار أسهم جديدة في سوق الاوراق المالية يقبل المستثمرون على شرائها كون الشركة اقل عرضة للمخاطر وتتجه نحو تحقيق نتائج أفضل في المستقبل.
- التهرب الضريبي وذلك بإخفاء أنشطة معينة او تأخير دفع الضرائب لفترات قادمة.
- تحسين نتيجة النشاط بهدف الحصول على قروض من المصارف.
- عدم نشر المعلومات المحاسبية في التوقيات المناسب مما يفقد المعلومة خاصية الملاءمة للقرار حتى ينتهي المديرين او اعضاء مجلس الادارة من دخول صفقات يرغبون في تحقيقها.
- صرف انظار مستخدمي القوائم المالية عن نتيجة سيئة بالإفصاح عن نتيجة ايجابية ولو كانت غير صحيحة.
- 1-3 أساليب المحاسبة الابداعية:** توجد العديد من الاساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الابداعية أهمها:⁶
- اختيار اساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة.

¹ علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2017، ص 306.

² فاطمة الزهراء مومن، لعبدي مهاوات، أثر استخدام أساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 01، العدد 01، جوان 2018، ص 202.

³ عبد القادر شيخ، نعيمة زعرور، محمد بوقناديل، أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية -دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة اقتصاديات المال والاعمال، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2018 ص 193

⁴ عوادي مصطفى، مراوي رشيدة، عوادي عبد القادر، أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراحبة في التصنيف المهني، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 01، جوان 2019، ص 30

⁵ فوزي الحاج احمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص 42

⁶ لعبدي مهاوات، فاطمة الزهراء مومن، أسماء جرموني، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، 2020، ص 102

- التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ.
 - القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الارباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.
 - ادخال الصفقات الوهمية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي او تحريك الارباح بين الفترات.
 - التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.
 - القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.
- ويمكن تلخيص هذه الاساليب من خلال الجدول الموالي:¹

جدول رقم (01): أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي
- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس. - دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية. - توفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب. - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.	- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك. - تسجيل إيراد مزيف. - زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة. - الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات. - نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة. - نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة. - عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. - التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة. - عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة. - الذمم المدينة ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. - تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.

المصدر: ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 59.

2- الإطار النظري لحوكمة الشركات

2-1 تعريف حوكمة الشركات: هناك العديد كم التعاريف نذكر منها:

- " هي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية وجملة الاسهم والمصالح من ناحية أخرى "²

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: "مجموعة من العلاقات ما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالشركة، كما أنها تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف الشركة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها."³

- كما عرفت المنظمة الدولية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية حوكمة الشركات بأنها: "الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح في المنشأة لتوفير الإشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة."⁴

يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المؤسسة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المؤسسة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بها وأصحاب المصالح وغيرهم.

2-2 خصائص حوكمة الشركات: تتميز حوكمة الشركات بالخصائص التالية:⁵

¹ ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات

بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 59.

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة-، ط 02، الدار الجامعية، الاسكندرية،

2009، ص 18

³ علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، الأردن، 2011، ص

26.

⁴ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 491.

⁵ أسماء قريو، التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة منظمات الاعمال دراسة حالة بعض منظمات الاعمال الجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2016/2015، ص 10.

- تعزيز اداء المؤسسات وتعظيم قيمتها.
- حماية اموال المستثمرين من المخاطر التشغيلية والمالية.
- الوصول لأفضل الممارسات للسلطة في المؤسسات.
- المساءلة المحاسبية لإدارة المؤسسات.
- توفير الضمانات التي تكفل الحد من الفساد المالي والإداري.
- 2-3 أهمية حوكمة الشركات:** تظهر أهمية حوكمة الشركات بالنسبة لعدة أطراف كما يلي:¹
- **الاقتصاد:** ان تطبيق الحوكمة يسمح بخفض تكلفة رأس المال ما يؤدي الى الرفع من قيمة المؤسسة، مما يزيد من جذب المستثمرين وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة وخلق فرص عمل أكثر. كما يؤدي تطبيقها الى التقليل من مخاطر حدوث الازمات المالية، بالإضافة الى تنمية اسواق مال أكبر وأكثر سيولة.
- **المؤسسات:** تتوقع المؤسسات التي تطبق أسس الحوكمة ان تتحسن ادارتها في عدة مجالات مثل اعداد الاستراتيجية، بالإضافة الى كون نظم منح مكافآت العاملين مبنية على أساس تميز الاداء.
- **المستثمرون وحملة الاسهم:** الحوكمة الرشيدة تحمي حقوق المستثمرين وخاصة حقوق الاقلية من حملة الاسهم كما توفر لهم نسبة سيولة أكبر وذلك ببنائها للثقة والكفاءة في اسواق المال.
- **أصحاب المصالح الأخرى:** تسعى الحوكمة الى بناء علاقة وثيقة وقوية بين ادارة المؤسسة والعاملين بها ومورديها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للمساهمة في رفع مستوى اداء المؤسسة وتحقيق اهدافها الاستراتيجية.
- 2-4 أهداف حوكمة الشركات:** تعمل حوكمة الشركات على تحقيق مجموعة من الاهداف نوجزها فيما يلي:²
- تحقيق العدالة، الشفافية، وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة أن يستجوب الإدارة.
- حماية حقوق المساهمين بصورة عامة سواء الاقلية او الاغلبية وتعظيم عائدهم.
- منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسات.
- مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
- تدفق الاموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار.
- تشجيع الاعتبارات الأخلاقية.
- تعزيز مستوى المسؤولية لدى المسريين.
- تفعيل عملية صنع واتخاذ القرارات.
- ضمان تحقيق قدر كاف من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب.
- 2-5 مبادئ حوكمة الشركات:** يبدوا إهتمام المنظمات الدولية بحوكمة المؤسسات كبيرا، حيث قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD بوضع عدد من المبادئ منها:³
- 1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** حيث ضرورة وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات يسعى للترويج لأسواق تتمتع بالشفافية والكفاءة، وتتفق وسيادة القانون ويوضح تقسيم المسؤولية بصورة تامة بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- 2- حماية حقوق المساهمين:** التأكيد على حماية حقوق المساهمين وتسهيل ممارستهم لحقوقهم وتفعيل الوظائف الأساسية للملكية.
- 3- المعاملة المتساوية للمساهمين:** التأكيد على المعاملة المتساوية للمساهمين ومنهم مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، حيث يجب أن يتمتع كافة المساهمين بفرصة متساوية لدرء إهدار أو إستغلال حقوقهم.
- 4- دور أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة:** التأكيد على دور أصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة والمثبت بالقوانين السائدة والإتفاقيات المبرمة وتشجيع التعاون بين أصحاب المصالح المرتبطة بها لخلق الثروة وخلق الوظائف وتدعيم الموقف المالي للمؤسسات والمحافظة على إستقرارها.
- 5- الإفصاح والشفافية:** التأكيد على ضرورة الإفصاح الدقيق في التوقيت المناسب عن كافة الأمور المادية المتعلقة بالمؤسسة وتشمل موقفها المالي ونتائج الأعمال وهيكل الملكية ومدى تطبيق مبادئ الحوكمة بها.

¹ وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة، الجزائر، 2016/2015، ص ص 28-29.

² حسام الدين غضبان، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2014/2013، ص ص 22-23.

³ عمرو بس، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، مبادئ وممارسات حوكمة المؤسسات، ندوة حوكمة المؤسسات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية المنعقدة بالقاهرة- جمهورية مصر العربية في نوفمبر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2009، ص 184.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: التأكيد على ضرورة وجود رؤية إستراتيجية للمؤسسة وعلى وجود متابعة فعالة من مجلس الإدارة لإدارة المؤسسة التنفيذية، وكذلك التأكيد على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة أمام المؤسسة والمساهمين.

3- دور حوكمة الشركات في التخفيض من أساليب المحاسبة الإبداعية

3-1 تفعيل ركائز حوكمة الشركات لتخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية: ان لجوء الشركة الى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيًا منها الى نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعًا من السلوك المهني غير الاخلاقي من جانب الادارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة يمكننا ان نشكل خطا دفاعيا أمام المحاسبة الإبداعية، اذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الازمات التي يمكن ان تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما ان تحقيق متطلبات الافصاح المحاسبي يعمل على ارساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية ان تضمن لنا مساهلة مستمرة للشركة.¹

ان ركائز الحوكمة لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلا ايجابيا، اذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساهلة ضرورية لإتمام عملية ادارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الازمات وضمان حقوق اصحاب المصالح كما تعد ضرورية ايضا لإحكام وضبط عملية الافصاح لإرساء مناخ الشفافية وتجنب حالات عدم التأكد وبالتالي يمكن القول ان التفاعل الايجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-2 الوسائل الحديثة للتخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يمكن إيجاز الوسائل والطرق الحديثة للتخفيض من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجدول الآتي:²

جدول رقم (02): الوسائل الحديثة للتخفيض من المحاسبة الإبداعية

لجان المراجعة	ظهرت فكرة لجان المراجعة في امريكا بعد الهزات المالية العنيفة أنتاجة عن التلاعب في التقارير المالية، وقد أوصى كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وهيئة سوق المال الأمريكية SEC بضرورة وجود لجان المراجعة والزام المؤسسات بتكوينها.
حوكمة الشركات	بعد الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها بعض دول العالم في اواخر القرن العشرين، وفي ظل التوسع الهائل لحجم المؤسسات الخاصة وانتشارها وعدم وجود الشفافية اللازمة، كان لابد من وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة بنميت بالحوكمة.
خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية	وبنم ذلك عن طريق تقليل مجال اختيار هذه البدائل والمعالجات المحاسبية او تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، لذا كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت في مكانها المعالجة القياسية.
الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية	وذلك عن طريق سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية او حتى إلغائها، بالإضافة إلى تفعيل فرضية الثبات في استخدام هذه السياسات من قبل معدي القوائم المالية.
يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين	وهذا عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصادقية العالية، حيث ان المراجع الكفء يقوم بتصميم إجراءات مراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الابتكارية.
تنمية الثقافة المحاسبية	تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهنيين ومستخدمي المعلومات المالية، وذلك إما عن طريق التثقيف الذاتي أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.
تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة	تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال وضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية، والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك الواجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

المصدر: سفيان بن عبد العزيز، هواري منصوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر، 2017، ص ص 17-18.

4- الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال هذا الجزء إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة استطلاعية لعينة من موظفي لعينة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محاسبين معتمدين ومحافظي وخبراء محاسبين بولاية البليدة.

4-1 منهجية وحدود الدراسة:

1- منهجية الدراسة: من خلال مسح وتحليل آراء أفراد المجتمع الاحصائي ذوي الصلة بالمشكلة فقد استخدمنا المنهج الوصفي الذي يتضمن مسحًا مكتبيًا مستندا الى المراجع والمصادر الجاهزة لبناء الإطار النظري

¹ عادل نقموش، الاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 716.

² سفيان بن عبد العزيز، هواري منصوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر، 2017، ص ص 17-18.

للدراسة، كما اعتمدنا على الاستطلاع الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة متمثلة في الاستبيان والقيام بتحليلها احصائيا للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

ب- حدود الدراسة: هذه الدراسة تحيط بها مجموعة من المحددات التي تتحدد بالمجالات التالية:

- **المجال البشري والمكاني:** مسيرين وإطارات إداريين لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية البليدة، وتمثلت في: ديوان الترقية والتسيير العقاري، مؤسسة سونلغاز، إتصالات الجزائر، مؤسسة موبليس، مؤسسة جازي، مؤسسة سوناطراك، مؤسسة نفطال، مؤسسة صيدال، مؤسسة عمور، مؤسسة كوسيدار، بالإضافة إلى مكاتب محاسبين معتمدين، محافضي وخبراء محاسبين.

- **المجال الموضوعي:** تقتصر هذه الدراسة على بيان مساهمة مبادئ حوكمة الشركات (ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) في التخفيض من أساليب المحاسبة الابداعية.

- **المجال الديمغرافي:** اقتصرت الدراسة على بعض الخصائص الديمغرافية وهي: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة.

4-2 عينة الدراسة وأداة جمع البيانات: وتنتمثل في:

أ- **الاستمارة:** إعتدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستمارة بإعتبارها الأداة الأنسب للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة، وتم إعدادها بعد الإطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها الجانب النظري، مع ربط الأسئلة بالفرضيات والأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

ب- **عينة الدراسة:** تتكون عينة الدراسة من محاسبين ومدققين داخليين موظفين المؤسسات عينة الدراسة بولاية البليدة ومكاتب محاسبين معتمدين، محافضي وخبراء محاسبين البالغ عددها 73 موظفا، وبعد التطبيق الميداني لأداة الدراسة تحصلنا على ردود مفردات الدراسة وقدرها 68 استمارة منها 63 صالحة للتحليل الإحصائي، أما الباقي 3 لم تتم الإجابة عنها و2 الإجابة غير مكتملة والتي تم رفض لعدم مطابقتها شروط الدراسة، بحيث كانت نسبة الاستمارات الصالحة للتحليل 86,30%.

ج- **وصف الاستمارة:** ولقد اعتمدنا على سلم ليكارت الخماسي (likert) هو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات مستعمل في الاختبارات النفسية استنبطه عالم النفس "رينسيس ليكارت" يستعمل في الاستمارات وخاصة في مجال الإحصاءات ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على طبيعة ما، حيث تم توزيع الأوزان على البدائل الخمسة كما يلي:

جدول رقم (03): فئات درجات السلم حسب مقياس ليكارت الخماسية

الدرجات	درجات السلم	المتوسط
غير موافق تماما	1	[1,79 - 1]
غير موافق	2	[2,59 - 1,80]
محايد	3	[3,39 - 2,60]
موافق	4	[4,19 - 3,40]
موافق تماما	5	[5 - 4,20]

المصدر: عز عبد الفتاح، التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 63.

د- **هيكل الإستمارة:** تم استخدام الإستمارة لجمع البيانات حيث شملت على ثلاثة أقسام رئيسية، هي:

✓ **القسم الأول:** تضمن بيانات خاصة بالخصائص الديمغرافية والشخصية كالجنس، العمر، المستوى التعليمي، طبيعة المنصب، عدد سنوات الخبرة.

✓ **القسم الثاني:** وقسم إلى محورين:

✓ **المحور الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات:** وتضمن 30 عبارة قياس موزعة كما يلي: 05 عبارات لمبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات، 05 عبارات لمبدأ حماية حقوق المساهمين، 05 عبارات لمبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، 05 عبارات لمبدأ دور أصحاب المصالح، 05 عبارات لمبدأ الإفصاح والشفافية، 05 عبارات لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

✓ **المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية:** وتضمن (13) عبارة قياس.

4-3 صدق الاستمارة ومعامل الثبات: للتأكد من ثبات أداة الدراسة وصدقها استخدمنا معامل ألفا كرونباخ حيث يوضح الجدول التالي معاملات ثبات عبارات أبعاد الاستمارة.

- **ألفا كرونباخ (معامل الثبات):** مستخرج من SPSS.

- **معامل الصدق:** الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

جدول رقم (04): صدق الاستمارة ومعامل الثبات.

أبعاد الاستمارة	عدد العبارات	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	معامل الصدق
-----------------	--------------	-----------------------------	-------------

0.928	0.845	05	ضمان جود اساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات
0.900	0.712	05	دور اصحاب المصالح
0.920	0.848	05	الإفصاح والشفافية
0.944	0.892	05	حقوق المساهمين
0.913	0.835	05	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين
0.907	0.824	05	مسؤوليات مجلس الإدارة
0,911	0,830	30	مبادئ حوكمة الشركات
0,939	0,883	13	اساليب المحاسبة الإبداعية
0,950	0,903	43	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لأقسام الدراسة مرتفع وبقيمة 0,903، حيث أخذ قسم أساليب المحاسبة الإبداعية قيمة ثبات أكبر بقيمة 0,883 من قسم مبادئ حوكمة الشركات حيث بلغ 0,830، هذا يعني أن عبارات الإستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة بحيث قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0,950، وهذا يدل على أن معامل الصدق مرتفع.

4-4 اختبار التوزيع الطبيعي: أي اختبار ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، ومن أجل التحقق من ذلك تم اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف – سمرنوف (1- Sample K-S) كما يلي:

جدول رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov – Smirnov)

المحاور والأبعاد	العنوان	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
المحور الأول	مبادئ حوكمة المؤسسات	30	0.388	0.998
البعد الأول	ضمان جود اساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات	5	0.973	0.300
البعد الثاني	دور اصحاب المصالح	5	0.834	0.490
البعد الثالث	الإفصاح والشفافية	5	0.888	0.409
البعد الرابع	حقوق المساهمين	5	0.558	0.914
البعد الخامس	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	5	1.392	0.041
البعد السادس	مسؤوليات مجلس الإدارة	5	0.645	0.799
المحور الثاني	اساليب المحاسبة الإبداعية	13	0.622	0.834

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

من خلال عرض اختبار كولموجروف – سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، وهذا ما جاء به الجدول رقم 3 من نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل جزء أكبر من 0.05 (0.05 > sig) وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً عادي.

4-5 التحليل الإحصائي لعبارات الاستمارة

1- تحليل خصائص عينة الدراسة (البيانات الشخصية): تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد الدراسة، والتي على ضوءها يمكن تحديد خصائص أفراد العينة على النحو التالي:

جدول رقم (06): توزيع مجتمع الدراسة للقسم الأول.

المتغيرات	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	30	47,6
	أنثى	33	52,4
	المجموع	63	100
العمر	أقل من 30 سنة	14	22,2
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	24	38,1
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	20	31,8
	51 سنة فأكثر	05	07,9
	المجموع	63	100
المؤهل العلمي	ليسانس	38	60,3
	ماجستير / ماستر	21	33,3
	دكتوراه	04	06,4
	المجموع	63	100
الوظيفة الحالية	محاسب	16	25,4
	مدقق داخلي	06	09,5
	محاسب معتمد	19	30,2
	محافظ حسابات	16	25,4
	خبير محاسبي	06	09,5
	المجموع	63	100

17,5	11	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
27	17	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
23,8	15	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
31,7	20	15 سنة فأكثر	
100	63	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

يظهر الجدول أعلاه البيانات الشخصية للمفردات العينة كالتالي:

- **الجنس:** نجد تقارب الطابع الذكوري والأنثوي حيث بلغ عدد الذكور 60 بنسبة 47,6 % في حين بلغ عدد الإناث 66 بنسبة 52,4 %.

- **العمر:** توزعت أعمار المجتمع في مختلف الفئات الأربعة حيث تركزت بالدرجة الأولى في الفئة الثانية بنسبة 38,1 % تليها الفئة الثالثة 31,8 % والأولى 22,2 % ثم الرابعة بنسبة 07,9 %.

- **المؤهل العلمي:** نجد غالبية أفراد المجتمع ذو مستوى جامعي ينقسمون إلى: 76 فرد حاملين شهادة ليسانس بنسبة 60,3 %، في حين بلغ عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماجستير/ماستر 42 فرد بنسبة 33,3 %، أما عدد الافراد الحاملين للشهادة الدكتوراه 8 أفراد بنسبة 06,4 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة محل الدراسة مؤهلين علميا.

- **الوظيفة الحالية:** من خلال الجدول رقم (05) نجد أن ما نسبته 30,2 %، من عينة الدراسة وظيفتهم محاسبين معتمدين، أما محافظين الحسابات والمحاسبين الموظفين بمؤسسات عينة الدراسة فكانت نسبتهم متساوية من بين مفردات العينة بـ 25,4 %، في حين بلغت كل من نسبة المدققين الداخليين بالمؤسسات عينة الدراسة والخبراء المحاسبين 9,5 %.

- **عدد سنوات الخبرة:** يشير الجدول السابق إلى أن أكبر نسبة للعدد سنوات الخبرة هي 31,7 % تقع في الفئة الرابعة، ثم تليها نسبة 27 % تخص الفئة الثانية ثم نجد الفئة الثالثة بنسبة 23,8 %، و ثم الفئة الأولى بنسبة 17,5 %.

ب- **تحليل آراء العينة حول محور مبادئ حوكمة الشركات:** ويظهر الجدول الموالي عبارات المحور الأول لمعرفة اتجاهات أفراد العينة حول محور مبادئ حوكمة الشركات، وكانت كالاتي:

جدول رقم (07): إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور مبادئ حوكمة الشركات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى القبول
أ	وجود أساس محكم وفعال لمبادئ حوكمة الشركات	3.73	0.768	3	موافق
1	لدى المؤسسة هيكل تنظيمي يتماشى مع مبادئ حوكمة الشركات.	3.62	0.877	4	موافق
2	لدى عمال المؤسسة الدراية الكافية بالضوابط والاحكام والقوانين والمبادئ الخاصة بالحوكمة.	3.49	1.121	5	موافق
3	لدى العاملين بالمؤسسة الوعي الكافي بدور نظام الحوكمة في تطوير اداء المؤسسة الاقتصادية.	3.64	0.959	3	موافق
4	تقوم الهيئات الرقابية في المؤسسة بواجبها المهني لتنفيذ متطلبات الحوكمة.	3.67	1.034	2	موافق
5	يقوم مجلس إدارة المؤسسة بالدور الإشرافي والرقابي.	3.69	1.004	1	موافق
ب	حقوق المساهمين	3.65	0.788	4	موافق
1	يوجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الاسهم بين المساهمين.	3.51	1.023	5	موافق
2	يتحصل المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنظمة وبسهولة.	3.64	0.903	3	موافق
3	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.	3.59	1.069	4	موافق
4	يتم إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الاسئلة لمجلس الإدارة وإدراج بنود جديدة في جدول الأعمال واقتراح الحلول المناسبة	3.72	1.025	2	موافق
5	يحق للمساهمين التأكد من الكفاءة والشفافية في قيام المؤسسة بوظائفها في الرقابة عليها	3.79	1.005	1	موافق
ج	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	3.09	0.833	6	محايد
1	يتم معاملة جميع مساهمين كل فئة بالتساوي.	3.11	1.008	2	محايد
2	للمساهمين الحق المتساوي في التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم.	3.13	1.137	1	محايد
3	يتم حماية حقوق الاقلية من المساهمين من الاتجار او التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.	2.87	1.167	4	محايد
4	يحق للمساهمين الحصول على معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم.	3.00	1.174	3	محايد
5	توفر البات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين.	2.83	1.053	5	محايد

د	دور اصحاب المصالح	3.76	0.706	2	موافق
1	هناك الية عمل فعالة بين اصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسة.	3.92	0,774	2	موافق
2	تسمحون لذوي المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات الغير قانونية.	3.64	0.959	5	موافق
3	يحصل اصحاب المصالح على التعويض المناسب عند انتهاك حقوقهم.	3.59	1.044	8	موافق
4	يقع على مجلس الإدارة مسؤولية وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة.	3.69	0.977	4	موافق
5	يعد مجلس الإدارة تقرير سنويا يعرض على المساهمين.	3.74	0.910	3	موافق
هـ	الإفصاح والشفافية	3.36	0.958	5	محايد
1	يتم الإفصاح عن مدى فعالية نظامي الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبي.	3.42	0.995	1	موافق
2	وجود الإفصاح الدقيق يساهم في تكوين إطار فعال لحوكمة الشركات.	3.08	0.898	3	محايد
3	يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي وبدون استثناء.	3.12	0.950	2	محايد
4	تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح يؤدي بالضرورة إلى تحسين في عملية اتخاذ القرار.	2.96	1.108	4	محايد
5	الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة يؤدي مباشرة إلى تقادي القرارات الغير صائبة.	2.72	0.959	5	محايد
و	مسؤوليات مجلس الإدارة	3,83	0,789	1	موافق
1	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والانظمة مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة، والمعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	3,66	1,234	3	موافق
2	يعمل مجلس الإدارة على ضمان خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	3,84	1,221	1	موافق
3	يتم التحديد الدقيق للإفصاح عن الهدف والتشغيل وإجراءات العمل الخاصة ورسم هيكل لمجلس الإدارة.	3,38	1,497	5	محايد
4	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال.	3,78	1,313	2	موافق
5	يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	3,66	1,208	4	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

من الجدول رقم 07 نلاحظ:

- **مبدأ وجود أساس محكم وفعال لمبادئ حوكمة الشركات:** حقق هذا البعد الترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من عينة البحث، وبلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3.73) بانحراف معياري (0.768) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مبدأ وجود أساس محكم وفعال لمبادئ حوكمة الشركات يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما نلاحظ من الجدول نفسه أن متوسطات إجابات الأفراد عن عبارات هذا البعد تراوحت ما بين (3.49- 3.69) كما تراوحت انحرافات المعيارية ما بين (0.877- 1.121) وهذا ما يدل على أن لدى الشركات محل الدراسة هيكل تنظيمي يتماشى مع مبادئ حوكمة الشركات.

- **مبدأ توفر مقومات حقوق المساهمين:** هذا البعد جاء في الترتيب الرابع من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3.56) بانحراف معياري (0.788) ووفقا لمقياس الدراسة فإن مبدأ توفر مقومات حقوق المساهمين إلى نسبة قبول مرتفعة، ويوضح الجدول نفسه أن متوسطات إجابات أفراد عينة البحث عن عبارات هذا البعد (3.51- 3.79) بانحرافات معيارية (0.903- 1.069)، وهذا ما يدل على أن هناك توفر مقومات حقوق المساهمين في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

- **مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** هذا المبدأ جاء في الترتيب السادس من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات حول هذا المبدأ (3,09) وبانحراف معياري (0,833)، ووفقاً لمقياس الدراسة فإن هذا المبدأ يشير إلى نسبة قبول متوسط، كما نلاحظ أن متوسط إجابات أفراد عينة البحث على فقرات هذا المبدأ أنها ضمن اتجاهات آراء (محايد) وتراوحت ما بين (2.83- 3.13) كما تراوحت انحرافات المعيارية ما بين (1.108- 1.174)، ويمكن تفسير ذلك بأن المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة ليس لها اعتبار بالمؤسسات عينة الدراسة.

- **مبدأ دور أصحاب المصالح:** حقق هذا البعد الترتيب الثاني إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3.76) بانحراف معياري (0.706) ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المبدأ يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، ويوضح الجدول نفسه أن متوسطات إجابات أفراد عينة البحث عن عبارات هذا البعد (3.92 -

3.59) بانحرافات معيارية (1.044- 0.774) وهذا ما يدل على أن مبدأ دور أصحاب المصالح في المؤسسات محل الدراسة ذا مستوى عال، ما يدل أن هناك آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسات عينة الدراسة.

- **مبدأ الإفصاح والشفافية:** هذا المبدأ جاء في الترتيب الخامس من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا المبدأ (3.36) بانحراف معياري (0.958)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن يشير مبدأ الإفصاح والشفافية إلى نسبة قبول متوسط، كما نلاحظ من الجدول نفسه أن متوسطات إجابات الأفراد عن عبارات هذا المبدأ وتراوح ما بين (2.72-3.42) كما تراوحت انحرافات المعيارية ما بين (0.898-1.008)، وهذا يدل على أن عينة الدراسة لا تدرك دور تطبيق مبدأ توفر مقومات الإفصاح والشفافية لمبادئ حوكمة الشركات.

- **مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة:** هذا المبدأ جاء في الترتيب الأول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل عينة البحث، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا المبدأ (3.83) بانحراف معياري (0.789)، وفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المبدأ يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، كما نلاحظ من متوسط إجابات أفراد عينة البحث على عبارات مقياس هذا المبدأ أنها تشكل قبولاً مرتفعاً حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.48-3.66) وتراوح الانحرافات ما بين (1.208-1.497)، وهذا دليل على أن مسؤوليات مجلس الإدارة يحظى بقبول مرتفع.

ج- تحليل إتجاه العينة لفقرات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (08): إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الأهمية النسبية
1	يمكن اعتبار أساليب المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي وقانوني باعتبارها تتم وفق الأطر القانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	2.49	1.227	غير موافق	12
2	بعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	4	1	موافق	3
3	إن عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.59	0.921	موافق	6
4	إن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة.	3.9	0.86	موافق	5
5	إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.	4.27	0.775	موافق بشدة	2
6	يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بمعلومات صحيحة.	1.59	0.706	غير موافق بشدة	13
7	عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والاكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية.	4.27	0.742	موافق بشدة	1
8	عدم الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر يكون بهدف التهرب الضريبي فقط.	3.29	1.055	محايد	10
9	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية القيام بتصنيف بعض الإيرادات والمصاريف الاستثنائية ضمن الإيرادات والمصاريف العادية في جدول حسابات النتائج.	3.39	0.972	محايد	8
10	يمكن اعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.98	0.987	موافق	4
11	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تغيير دوري وغير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات والإهلاكات والمؤنات.	3.37	1.019	محايد	9
12	يعتبر إثبات إيرادات محتملة قبل إكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل بث الحكم فيها من بين أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.22	0.988	محايد	11
13	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدة أيام رغم إنتهاء السنة المالية الواقعة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة.	3.49	1.003	موافق	7
المتوسط العام للعبارات		3.4484	0.4892	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

من خلال الجدول رقم (08) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول أساليب المحاسبة الإبداعية كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي للعبارات بـ 3.4484 وانحرافها المعياري 0.4892 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، كما يتضح من الجدول أن متوسطات اجابات المبحوثين عن عبارات هذا المحور تراوحت بين (1.59 و 4.27) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.706 و 0.742)، وهذا يعني أن آراء جميع أفراد العينة حول محور طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية تؤكد على أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية وتضليل مستخدمي هذه القوائم والتأثير على آرائهم، وأن عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية، وإعتبار التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

4-5 اختبار الفرضيات: بعد تحليل محاور الدراسة يمكن القيام بإختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة: في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

1- الفرضية الرئيسية: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ "، ويمكن إختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (09): معامل الارتباط بين مبادئ حوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية

المحور	الإحصاءات	نتائج الإختبار
مبادئ حوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.305
	مستوى الدلالة	0.0253
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05 المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 09 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.0253 وهي أقل من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.305 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل والتابع لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

2- الفرضيات الفرعية: وتم إختبار صحتها كما يلي:

أ- الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ "، ويمكن إختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (10): معامل الارتباط بين مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الإختبار
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.625
	مستوى الدلالة	0.0273
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05 المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 10 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.0273 وهي أقل من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.625 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

ب- الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ حماية حقوق المساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ "، ويمكن إختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (11): معامل الارتباط بين مبدأ حماية حقوق المساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الإختبار
ومبدأ حماية حقوق المساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.601
	مستوى الدلالة	0.0106
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ حماية حقوق المساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 11 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.0106 وهي أقل من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.601 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ حماية حقوق المساهمين للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

ج- الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$)"، ويمكن اختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (12): معامل الارتباط بين مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الاختبار
مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.200
	مستوى الدلالة	0.289
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 12 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.289 وهي أكبر من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.200 مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نقبل الفرضية الصفرية.

د- الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ احترام أصحاب المصالح وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$)"، ويمكن اختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (13): معامل الارتباط بين مبدأ دور أصحاب المصالح وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الاختبار
مبدأ دور أصحاب المصالح وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.652
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ دور أصحاب المصالح وأساليب المحاسبة الإبداعية عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 13 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.652 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ دور أصحاب المصالح للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

هـ- الفرضية الفرعية الخامسة: والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ الإفصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$)"، ويمكن اختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (14): معامل الارتباط بين مبدأ الإفصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الاختبار
مبدأ الإفصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.339
	مستوى الدلالة	0.067
	حجم العينة	63

مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإبداعية عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 14 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.067 وهي أكبر من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.339 مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ الإفصاح والشفافية للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نقبل الفرضية الصفرية.

و- **الفرضية الفرعية السادسة:** والتي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$)"، ويمكن إختبارها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (15): معامل الارتباط بين مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإبداعية

البعد	الإحصاءات	نتائج الاختبار
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	0.576
	مستوى الدلالة	0.054
	حجم العينة	63

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج (SPSS). مستوى الدلالة 0.05

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة وهذا عند مستوى دلالة 0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم 15 والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.034 وهي أقل من 0.05، وأن قيمة r المحسوبة تساوي 0.576 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المتغير المستقل ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة للمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مساهمة مبادئ حوكمة الشركات من التخفيض من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي محاولة الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية وبتث الثقة فيها وهذا بعد سلسلة الأزمات بكثير من كبرى الشركات العالمية، مما أدى إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات القادمة ويرجع هذا إلى أنها ليست مجرد نظام أخلاقي جيد بل إنها مفيدة لشركات 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.

- **النتائج الدراسية:** من خلال هذه الدراسة تمكنا من الوصول إلى النتائج الأساسية نلخصها في النقاط التالية:

- ✓ حوكمة الشركات نظام تعتمد الشركات من أجل الإدارة السليمة للشركة وضمان حقوق أصحاب المصالح.
- ✓ التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يتطلب ثلاث عناصر مهمة علي أرض الواقع الأول تشريعي يتعلق بإصدار لوائح وقوانين والثاني يتعلق بمستوي كاف من الثقافة حول مفهوم الحوكمة ومتطلبات وأهميتها وهذا يمكن تحقيقه على أرض الواقع، أما العنصر الأخير والأهم الأخلاقي بحيث تطبيقه يعتبر أمر نسبي ولا يمكن قياسه.
- ✓ يعد انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.
- ✓ تمثل عناصر القوائم المالية المجاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.
- ✓ إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة الشركة لممارستها.
- ✓ تلعب مبادئ حوكمة الشركات دورا مهما ومحوريا في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.
- ✓ **الاقتراحات:** انطلاقا من النتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات نلخصها فيما يلي:
- ✓ ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات وتفعيله في كل الشركات الجزائرية.
- ✓ متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة في البنوك العالمية والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بما يتلائم مع متطلبات الحد من حدوث تلك الأزمات والانهيارات.
- ✓ وجوب تحلي الشركات بالشفافية في إصدار البيانات المالية والإفصاح عنها.
- ✓ تكثيف الرقابة على الشركات التي تظهر أرباحا في قوائمها المالية مع تقصيرها في سداد ديونها.
- ✓ الالتزام بميثاق العمل وقيم وقواعد وأخلاقيات مهنتي المحاسبة والتدقيق.
- ✓ تفعيل وتطوير مبادئ وركائز الحوكمة في الكشف عن الغش والأخطاء المحاسبية.

- ✓ زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية.
- ✓ إصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة وراعدة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند إعدادها لهذه القوائم.
- ✓ استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهدافها ومتطلباتها.
- ✓ حث مكاتب المحاسبة والتدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر، وتفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات هذه المكاتب، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاييرهم.

قائمة المراجع:

- أسماء قريو، التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة منظمات الاعمال دراسة حالة بعض منظمات الاعمال الجزائرية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2016/2015.
- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
- حسام الدين غضبان، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر، 2013/2014.
- سفيان بن عبد العزيز، هوارى منصوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر، 2017.
- عادل نقموش، الاساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
- عبد القادر شيخ، نعيمة زعرور، محمد بوقناديل، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة اقتصاديات المال والاعمال، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2018.
- عز عبد الفتاح، التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- علاء فرحان طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء، الأردن، 2011.
- علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة، الجزائر، 2017.
- عمرو يس، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات، مبادئ وممارسات حوكمة المؤسسات، ندوة حوكمة المؤسسات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية المنعقدة بالقاهرة- جمهورية مصر العربية في نوفمبر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
- عوادي مصطفى، مراوي رشيدة، عوادي عبد القادر، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراحبة في التصنيف المهني، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، المجلد 06، العدد 01، جوان 2019.
- فوزي الحاج احمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، 2021.
- لعبيدي مهاوات، فاطمة الزهراء مومن، أسماء جرموني، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، 2020.
- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة-، ط 02، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
- وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، الجزائر، 2016/2015.
- ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 01، 2019.
- فاطمة الزهراء مومن، لعبيدي مهاوات، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 01، العدد 01، جوان 2018.