

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم مالية و محاسبة الرقم التسلسلي:/ 2019

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2019

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
في المؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -

من إعداد الطالبتين تحت إشراف الأستاذة

- فضل الدين صفاء - سارة حليمي

- قوسم مريم - Université Larbi Tébessi - Tébessa

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
محمد العيفة	أستاذ محاضر - ب -	رئيسا
سارة حليمي	أستاذ مساعد - أ -	مشرفا ومقررا
حنان دريد	أستاذ محاضر - أ -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذه الدعوة الإسلامية، الحمد لله الذي وفقني بالنجاح في إمتحان

مهادة الماستر و وفقني على إتمام المذكرة.

و إنطلاقاً من قول رسول الله صلى الله عليه و سلم :

(مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافَتْهُ ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِئُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنْتُمْ قَدْ كَافَأْتُمُوهُ).

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر لأستاذة المشرفة: طيممي سارة التي مدت لي يد العون بصبرها و إرشاداتها و توجيهاتها و دعمها لإنجاز هذا العمل المتواضع الذي أسأل الله أن يتقبله مني.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا و تفضلوا بقراءة هذا البحث و تقييمه و تثمينه جزاهم الله عنا خير الجزاء.

إلى جميع أساتذة العلوم التجارية و العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.

إلى كل عمال مؤسسة سيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - من المدير إلى الحارس و نخص بالذكر عمال المحاسبة و المالية الذين أسهموا بالإجابة على الأسئلة الموجهة إليهم.

إلى من قام بكتابة هذه المذكرة الأخ الفاضل : زكرياء شاوش .

و لا يفوتني في الأخير تقديم شكري و إمتناني إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة.

نعمم شكرنا إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

إهداء

إلى أمي و أبي أطال الله في عمرهما و أدامهما سندا لي.

إلى من أتقاسم معهم المحبة الأسرية أشقائي و شقيقاتي.

إلى جميع الأقارب و الأحياء.

إلى كل من حملته ذاكرتي و لم تحمله مذكرتي.

صفاء

مريم

الفهرس العام

الفهرس العام

الصفحة	العنوان
	شكر و عرفان
	الفهارس
I-III	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
VI	فهرس الملاحق
أ - هـ	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الحوكمة و المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية
3	المطلب الأول: السياق النظري للحوكمة
3	الفرع الأول: ماهية الحوكمة
6	الفرع الثاني: البناء الفني للحوكمة
10	المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية- التأصيل النظري-
10	الفرع الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
14	الفرع الثاني: طرق و ممارسات المحاسبة الإبداعية
16	المطلب الثالث: الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية
16	الفرع الأول: دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية
16	الفرع الثاني: دور الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية
17	الفرع الثالث: دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة
18	الفرع الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة باللغة العربية

20	الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة باللغة الأجنبية
20	المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية
21	الفرع الأول: الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة العربية
22	الفرع الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة الأجنبية
23	الفرع الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
30	المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية
30	الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة
31	الفرع الثاني: متغيرات الدراسة و مصادر جمع البيانات
33	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات
34	المطلب الثالث: البرامج و الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة
38	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة و إختبار الفرضيات
38	المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة
38	الفرع الأول: متغير الجنس
39	الفرع الثاني: متغير الفئة العمرية
40	الفرع الثالث: متغير المؤهل التعليمي
41	الفرع الرابع: متغير المركز الوظيفي
42	الفرع الخامس: متغير الخبرة المهنية
43	المطلب الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة
43	الفرع الأول: إستجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة بالمؤسسة الإقتصادية
48	الفرع الثاني: إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية
53	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

53	الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي
53	الفرع الثاني: إختبار الفرضيات الفرعية
55	الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية
58	خلاصة الفصل الثاني
60	الخاتمة
66	قائمة المراجع
72	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل	الفصل
8	المحددات الأساسية للحكومة	01	الأول
32	متغيرات الدراسة	02	الثاني
38	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الجنس	03	
39	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	04	
40	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل التعليمي	05	
41	توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي	06	
42	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07	

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول	الفصل
12	أهداف المحاسبة الإبداعية	01	الأول
15	ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	02	
30	مجتمع الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -	01	الثاني
31	عينة الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -	02	
34	مقياس ليكارت الحماسي	03	
34	إختبار ألفاكرونباخ لقياس صدق و ثبات الإستبيان	04	
37	طول خلايا مقياس ليكارت الحماسي	05	
38	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	06	
39	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الفئة العمرية	07	
40	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل التعليمي	08	
41	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي	09	
42	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	10	
44	إستجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة	11	
49	إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية	12	
53	التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	13	
54	معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المحاور الفرعية للحوكمة و المحاسبة الإبداعية	14	
56	معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية	15	

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
72	إستمارة الإستبيان	01
78	قائمة الأساتذة المحكمين	02
79	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	03
80	إختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق و ثبات الإستبيان	04
82	عرض و تحليل نتائج الدراسة	05
92	نتائج التوزيع الطبيعي	06
92	نتائج إختبار فرضيات الدراسة	07

المقدمة

مقدمة

شهد العالم في نهاية العقد الأخير تغيرات جوهرية في البيئة الاقتصادية، و ما صاحبها من فضائح و إهيارات و أزمات مالية، عصفت بكبريات المؤسسات الاقتصادية و يعود في مجملها للفساد المالي و الإداري لإدارتها، و الذي تجلى في إستغلال السلطة و إفتقارها إلى الممارسة المالية السليمة، و نقص الشفافية و الإفصاح و الثقة في البيانات المالية، و في ظل تلك الظروف السائدة لجأت إدارة تلك المؤسسات إلى تجميل البيانات الخاصة بها، سعيا منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها، من خلال المركز المالي أو الربحي لها لتحقيق أهداف ذاتية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبة و الإستفادة من الثغرات القانونية في إعداد البيانات المالية المنشورة، في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

و إنطلاقا من ذلك برزت الحوكمة كآلية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال إرساء قواعد و أسس كفيلة بالكشف عن الثغرات القانونية التي تطرأ على القوائم المالية، لضمان الرقابة الفعالة و حق المساءلة للإدارة، و تحقيق الشفافية و العدالة و الإفصاح، مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين مع المؤسسة الاقتصادية.

و مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - كغيرها من المؤسسات تسعى إلى إرساء مجموعة من المبادئ من خلال تطبيق الآليات المناسبة و العوامل الأساسية للوصول إلى الحوكمة الجيدة التي تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- إشكالية البحث

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها و ليست مجرد أسلوب أخلاقي، و لكنها أداة و وسيلة لتحقيق أهداف تسعى إليها جميع الأطراف، و من أجل إبراز دور الحوكمة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية، بناء على ذلك تبرز إشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية عموما ؟
و بمؤسسة صيدال الدار البيضاء - الجزائر - خصوصا ؟

إلى جانب السؤال الرئيسي السابق يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل في:

✓ ما مدى مساهمة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ؟

- ✓ ما مدى مساهمة الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -؛
- ✓ ما مدى مساهمة إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -؛
- ✓ ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية.

2- فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية الدراسة و كإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيات الموالية:

• الفرضية الرئيسية

سيتم إختبار إحدى الفرضيتين الآتيتين:

1- الفرضية الصفرية

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة $(a \leq 0.05)$ بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

2- الفرضية البديلة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة $(a \leq 0.05)$ بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر-.

• الفرضيات الفرعية

تتدرج بناء على الفرضية الرئيسية جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل في :

- الفرضية الفرعية الأولى

سيتم إختبار إحدى الفرضيتين الآتيتين:

✓ الفرضية الصفرية

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة $(a \leq 0.05)$ بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية؛

✓ الفرضية البديلة

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة $(a \leq 0.05)$ بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية؛

- الفرضية الفرعية الثانية

سيتم إختبار إحدى الفرضيتين الآتيتين:

✓ الفرضية الصفرية

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية؛

✓ الفرضية البديلة

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية؛

- الفرضية الفرعية الثالثة

سيتم إختبار إحدى الفرضيتين الآتيتين:

✓ الفرضية الصفرية

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية؛

✓ الفرضية البديلة

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية؛

3- أهداف البحث

الغرض من هذه الدراسة هو التوصل إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيح أهمها في مايلي:

- الهدف الرئيسي

تحديد مدى فاعلية الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية عموما و مؤسسة صيدال خصوصا.

بناء على الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يمكن إدراج الأهداف الفرعية التالية:

✓ التعرف على الجوانب الفكرية للحوكمة، و أهم مبادئها و محدداتها و آلياتها؛

✓ ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية و أهم أساليبها المطبق على مستوى المؤسسة الإقتصادية؛

- ✓ الوقوف على دور ركائز الحوكمة في الحد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية في مؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ دراسة إطار و مبادئ الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة، و مدى تأثير توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية التي يتم إعدادها من طرف مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -؛
- ✓ كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية الموجودة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

4- أهمية البحث

تتمثل أهمية هذه الدراسة في إيضاح الدور الجوهري لمدى مساهمة الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر و حماية حقوق أصحاب المصالح التي تكون عرضة لها من خلال التغيرات و التلاعبات في القوائم المالية التي تؤدي إلى تضليل مستخدميهم لا سيما في ظل قيام إدارة المؤسسات بإستخدامها لإظهار نتيجة غير حقيقية عن المركز المالي للمؤسسة، و على هذا الأساس جاءت هذه الدراسة للوقوف على فعالية و دور الحوكمة في الحد من محاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - .

5- أسباب إختيار البحث

هناك مجموعة من الإعتبارات و الأساليب دفعت لإختيار موضوع البحث الموسوم بـ:

الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - .

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع؛
- ✓ حداثة و تجدد موضوع المحاسبة الإبداعية و الحوكمة؛
- ✓ قلة البحوث و الدراسات بالجزائر في مثل هذه المواضيع ذات الصلة المباشرة بالحوكمة و مدى فعاليتها في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية؛
- ✓ إنتشار مصطلح المحاسبة الإبداعية في الآونة الأخيرة؛
- ✓ تعميق الفهم بموضوع المحاسبة الإبداعية و إلقاء الضوء على المصطلحات المتشابهة بها؛
- ✓ يندرج الموضوع ضمن التخصص.

6- حدود البحث

تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:** إختصر المجال المكاني الذي تم إختياره للقيام بالدراسة الميدانية على مؤسسة صيدال وحدة-الجزائر - هذه المؤسسة الكائنة بطريق الدار البيضاء؛
- ✓ **الحدود الزمانية:** تمتد الفترة الزمنية من 2019/02/03 - 2019/03/03؛

7- منهج البحث

لدراسة الموضوع و قصد الإجابة عن الإشكالية و التساؤلات و محاولة الربط بين متغيرات الدراسة، فإنه سيتم إستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من أجل الوقوف على الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية، أما في الجانب التطبيقي فإنه سيتم إستخدام المنهج التحليلي من خلال تحليل أسلوب الإستبيان المقدم لأفراد المؤسسة للوقوف على دور الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - مقارنة بما جاء في الجانب النظري.

8- هيكل البحث

وفقا لأهداف الدراسة و الفرضيات الموضوع سيتم تقسيم البحث عل النحو الموالي:

الفصل الأول، الذي كان بعنوان الأدبيات النظرية، حيث سيتم التعرض إلى الجوانب النظرية للحوكمة و المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق إلى المفهوم، الخصائص، الأهداف، و المبادئ، محددات من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني سيتم عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني، كان بعنوان الدراسة الميدانية بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - سيتم التطرق إلى الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني سيتم عرض نتائج الدراسة و تحليلها و إختبار الفرضيات.

9- صعوبات البحث

يمكن حصر أهم الصعوبات التي إعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ قلة المراجع المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية؛
- ✓ رفض بعض المؤسسات طلب إجراء التريص لديها؛
- ✓ صعوبة شرح الموضوع بسبب حداثته.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

تمهيد

تعد الحوكمة من أحد المواضيع المهمة التي ظهرت مع بداية التسعينات على أثر الأزمات المالية المتكررة التي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات بسبب إنتشار الفساد المالي و الإداري، الراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية و نقص الإفصاح و الشفافية بالإضافة إلى التلاعبات و الغش في البيانات و المعلومات، التي تعبر عن الأوضاع المالية غير الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية.

من خلال هذا الفصل سيتم التعرف على مدى مساهمة الحوكمة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية، من خلال الدور الذي يؤديه نظام الحوكمة كنظام متكامل للرقابة على المؤسسة بالإعتماد على ركائزه الأساسية كخط دفاعي تجاه هذه الممارسات و إعادة الثقة للبيانات المالية الموجهة لخدمة شريحة عريضة من مستخدميها الداخليين و الخارجيين، و سيتم توضيح ذلك من خلال المبحثين المواليين:

➤ المبحث الأول: الحوكمة و المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية؛

➤ المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الحوكمة و المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية

بعد الأزمات و الإنهيارات المالية التي ضربت كبريات المؤسسات و التي تعود أسبابها للغش و التضليل و الأخطاء، فقد أصبحت الحوكمة من الموضوعات المهمة على صعيد إقتصاديات الدول، ضمن هذا الإطار برزت الحاجة إلى تطبيق الحوكمة و التعرف على مبادئها و آلياتها و الأطراف المستفيدة منها حيث تسعى الحوكمة إلي الحد من هيمنة الإدارة وإستغلالها للثغرات القانونية، في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تسعى إلي تعظيم منافعها الذاتية و إعطاء إنطباع مغاير عن أداء المؤسسة ، وسيتم التطرق إلي المفاهيم النظرية المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية من خلال المطالب الموالية:

➤ **المطلب الأول: السياق النظري للحوكمة؛**

➤ **المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية-التأصيل النظري-؛**

➤ **المطلب الثالث: الحوكمة كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية .**

المطلب الأول: السياق النظري للحوكمة

تعتبر الحوكمة من أحد المواضيع المهمة التي تهدف لتحديد العلاقة بين المؤسسة و مساهميتها و الأطراف ذات العلاقة بها، و سيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: ماهية الحوكمة

الحوكمة من المصطلحات الواسعة التي تهتم بأخلاق القائمين على إدارة المؤسسات الإقتصادية و التشريعات التي تحكم سلوكهم، و سيتم توضيح ذلك من خلال هذا الفرع.

1- مفهوم الحوكمة

ينطلق مفهوم الحوكمة من سلوكيات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة الإقتصادية من إدارة المؤسسة و مجلسها و ملاكها و الجهات المهتمة بالتعامل معها.

1-1- تعريف الحوكمة

تعددت التعاريف المقدمة للحوكمة من إقتصادي لآخر، ويتمثل أهمها:

التعريف الأول

تعرف الحوكمة على أنها: " نظام متكامل للرقابة المالية و غير المالية الذي يتم عن طريق إدارة المؤسسة و الرقابة عليها، من أجل تحقيق أهدافها و الإلتزام بمعايير النزاهة و الشفافية".¹

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة المؤسسات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص ص: 132-133.

يتضح من التعريف السابق أن الحوكمة هي نظام يتم بموجبها إدارة المؤسسة و الرقابة عليها من خلال مجموعة من القواعد التي تصدرها الجهات الرقابية و المهنية.

التعريف الثاني

كما عرفت أيضا على أنها: " مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة و مجلس إدارتها، مساهميا و الأطراف ذات العلاقة بها، و هي تتضمن الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة و تحديد الأدوات التي يتم من خلالها تنفيذ هذه الأهداف."¹

يتضح من التعريف السابق أن الحوكمة هي القواعد التي تتم من خلالها إدارة المؤسسة و الرقابة عليها، و تنظيم العلاقات بين الإدارة و مجلس إدارتها و حملة الأسهم و كافة الأطراف من أصحاب المصلحة. يتضح من التعريفين السابقين أن الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في إقتصاد أي دول، بإعتبارها مجموعة القواعد التي يتم بموجبها إدارة المؤسسة، و الرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق و الواجبات فيما بين المشاركين في إدارتها، بهدف تحقيق الشفافية و العدالة و حماية المستثمرين و المتعاملين و مكافحة الفساد.

1-2- خصائص الحوكمة

تتميز الحوكمة بجملة من الخصائص تتمثل في:²

- **الإنضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الإستقلالية:** عدم وجود أي ضغوط و تأثيرات غير لازمة؛
- **المساءلة:** إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية:** و التي تكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- **العدالة:** يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- **المسؤولية الإجتماعية:** النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

1-3- أهداف الحوكمة

تتمثل أهداف الحوكمة في تحقيق النقاط الموالية:³

- تحسين إستخدام كفاءة موارد المؤسسة و تعظيم قيمتها السوقية؛
- الإلتزام بأحكام القانون و العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي للمؤسسة؛
- زيادة الثقة في الإقتصاد القومي للبلد و تعميق دور سوق المال؛

¹ - Fikret Toksoz, **good governance : improving ouality of life**, tesev publications, turkiye, 2008, p : 14.

² - طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات ، مفاهيم - مبادئ - التجارب - المتطلبات -**، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، ص: 25.

³ - الهادي أحمد محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسن هاتق، **حوكمة الشركات و دورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير**

المالية- دراسة تطبيقية على عينة من تقارير مالية، مجلة الدراسات العليا، العدد 28، السودان، 2017، ص: 10.

- التأكيد على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من خلال وضع إجراءات مناسبة لأنشطتها؛
- خفض تكلفة رأس مال المؤسسة و ضمان إستمراريتها؛
- تدعيم عنصر الثقافة في كافة المعاملات و عمليات المؤسسات.

2- الأبعاد و الأطراف المستفيدة من الحوكمة

يمكن النظر إلى الحوكمة من عدة جوانب، بإعتبارها مفهوم يحدد و يوجه كل علاقات و تصرفات المؤسسات تجاه الأطراف ذات العلاقة معها، فهي بذلك ترتكز على عدة أبعاد و يستفيد منها مجموعة من الأطراف.

2-1- أبعاد الحوكمة

تتمثل أبعاد الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية في:¹

2-1-1- البعد الإقتصادي

يشمل مختلف السياسات الإقتصادية الكلية و درجة المنافسة في السوق و توفر نظام المعلومات المالية و غير المالية التي تساعد في الحصول على التمويل إدارة المخاطر، بهدف تعظيم قيمة أسهم المؤسسة و العمل على إستمرارها في الأجل الطويل و يتضمن هذا البعد مايلي:

- أ- الإفصاح المالي: و يشمل التقارير المالية السنوية، السياسات محاسبية المتبعة، تقارير المراجعة الخارجية و مقاييس الأداء؛
- ب- الرقابة الداخلية: تشمل المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، إدارة المخاطر.

2-1-2- البعد الاجتماعي و القانوني

يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية و التي تحدد حقوق و واجبات حملة الأسهم و أصحاب المصالح المختلفة و يتضمن هذا البعد مايلي:

- أ- الهيكل التنظيمي: يشمل تحديد الواجبات و توزيع المسؤوليات و خطوط التفويض للسلطات و تعيين الإدارة العليا و التنفيذية؛
- ب- السلوك الأخلاقي: يشمل التحكم بقيم المؤسسة و أخلاقياتها و التقيد بقواعد السلوك المهني؛

2-1-3- البعد البيئي

العمل على حماية البيئة من أثر إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

2-2- الأطراف المستفيدة من الحوكمة

¹ - محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة- دراسة حالة مجمع صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، 2017، ص ص: 19-20.

- توجد مجموعة من الأطراف المستفيدة من الحوكمة تتمثل في:¹
- **المساهمون:** و هم الذين يملكون رأس مال المؤسسة، و يقومون بإختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يقوم بحماية حقوقهم؛
 - **مجلس الإدارة:** يتم إختيار أعضائه من قبل المساهمين، و يقوم هو بإختيار المديرين التنفيذيين و مراقبتهم؛
 - **الإدارة:** و هي المسؤولة عن التسيير الفعلي للمؤسسة، حيث تقوم بتقديم التقارير إلى مجلس الإدارة و تتحمل كافة المسؤوليات حول الإفصاح و شفافية المعلومات التي تنشرها؛
 - **أصحاب المصالح:** هم مجموعة الأطراف التي تربطهم مصالح مختلفة بالمؤسسة مثل: الدائنين، الموردن، العمال، الموظفين، و قد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة.²
- الفرع الثاني: البناء الفني للحوكمة**

يمكن النظر إلى الحوكمة من عدة جوانب، بإعتبارها مفهوم يحدد و يوجه كل علاقات و تصرفات المؤسسة و مساهميها و الأطراف ذات العلاقة معها، فهي بذلك تركز على مجموعة من مبادئ و محددات و آليات سيتم التطرق إليها من خلال هذا الفرع.

1- مبادئ الحوكمة

- ترتكز الحوكمة على مجموعة من المبادئ تتمثل في مايلي:³
- **حفظ حقوق جميع المساهمين**
 - تشمل نقل ملكية الأسهم و إختيار أعضاء مجلس الإدارة و مشاركة في أرباح المؤسسات، و مراجعة القوائم المالية و حق المساهمين في المشاركة في إجتماعات الجمعية العامة؛
 - **المعاملة المتساوية للمساهمين**
 - يجب أن يتكفل إطار أساليب ممارسات سلطات الإدارة في المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و من بينهم صغار المساهمين و الأجانب كما ينبغي التعويض الفعلي في حالة إنتهاك حقوقهم؛

- دور أصحاب المصالح

¹ - غريب بولرياح، عبد الباقي يضاف، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول " آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013، ص: 237.

² - علاء فرحات طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص: 44.

³ - أحمد خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص: 113.

يتضمن إحترام الحقوق القانونية لأصحاب مصالح من موردين و مقرضين و موظفين و مستهلكين و تشجيع التعاون الفعال و الإيجابي بين المؤسسات و أصحاب المصالح.

إلى جانب المبادئ السابقة هناك مبادئ أخرى تتمثل في:¹

- الإفصاح و الشفافية

ينبغي الإفصاح الصحيح و في الوقت الصحيح عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المذكر المالي و تطور الأداء و بيانات حقوق الملكية و كبار مساهمين؛

- مسؤوليات مجلس الإدارة

يتضمن هيكل مجلس الإدارة مختلف واجباته القانونية و كيفية إختيار أعضائه و مهامه الأساسية و دوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية؛

- ضمان وجود أساليب لإطار فعال للحوكمة

تشمل الحوكمة كلا من تعزيز شفافية الأسواق و كفاءتها، كما يجب أن تكون متناسقة مع أحكام القانون، و تبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية المختلفة.

2- محددات و آليات الحوكمة

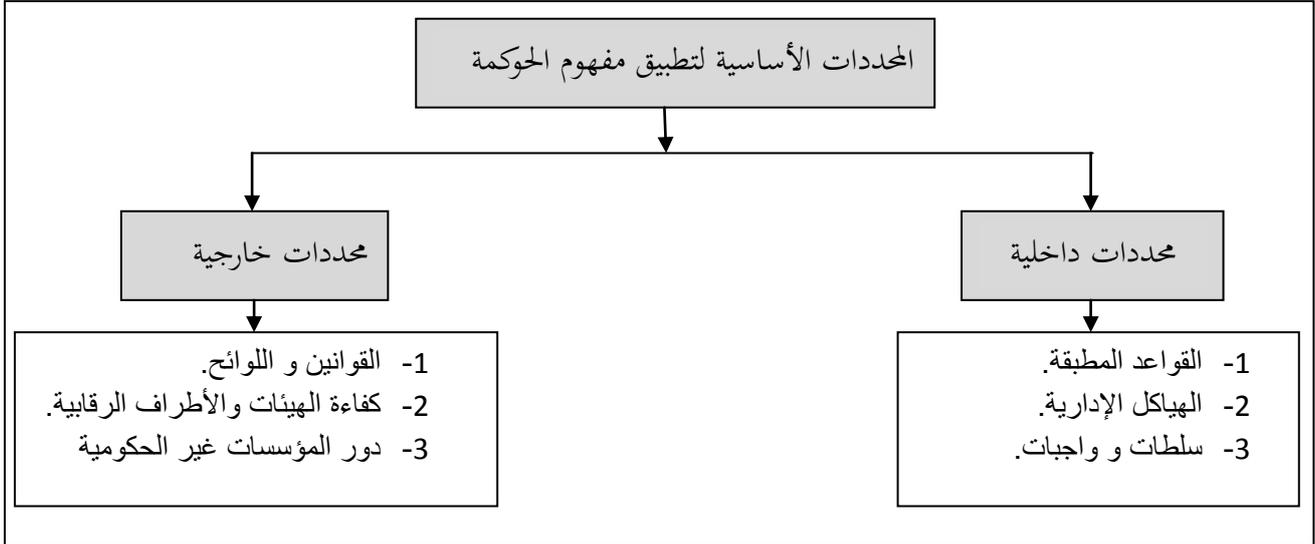
لكي تتمكن المؤسسات من الإستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة، يجب أن تتوفر على جملة من محددات و الآليات.

2-1- محددات الحوكمة

إن التطبيق الجيد للحوكمة في المؤسسة الإقتصادية، من عدمه يتوافق على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات يمكن توضيحها في الشكل الآتي:

¹ - رحيب حسن، حوكمة الشركات المساهمة و دورها في التنمية الإقتصادية، الملتقى الدولي حول الحوكمة و التنمية المحلية، جامعة برج بوعرييج، 7-8 ديسمبر 2015، ص: 75.

الشكل رقم (1-1): يمثل محددات الأساسية للحوكمة



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري "دراسة مقارنة"، دار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009، ص: 28.

يتضح من الشكل أعلاه التالي:

2-1-1-2 المحددات الخارجية

- يشير إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة و الذي يشمل مايلي:¹
- القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي؛
 - كفاءة القطاع المالي مثل البنوك و أسواق المال و قدرتها في توفير التمويل اللازم؛
 - كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية في أحكام الرقابة على هذه المؤسسة؛
 - درجة المنافسة في السوق و كفاءة عناصر الإنتاج؛
 - توفير بعض المؤسسات ذاتية تنظيمية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (مثل الجمعيات المهنية).

2-1-2 المحددات الداخلية

تشير إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل المؤسسة من الجمعية العامة و مجلس الإدارة و المدراء التنفيذيين و التي تؤدي تطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.²

¹ - إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسل الأموال، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010، ص: 162-163.

² - منصور عبدالقادر محمد منصور، أثر الحوكمة على فاعلية إتخاذ القرارات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية: (دراسة مقارنة بين الجامعات الحكومية و الخاصة في قطاع غزة، مجلة الإقتصادي الدولي و العولمة، العدد 01، جامعة الأقصى (غزة)، 2018، ص: 03.

2-2- آليات الحوكمة

للحوكمة مجموعة من الآليات يمكن تصنيفها إلى آليات داخلية و آليات خارجية.

2-2-1- الآليات الداخلية للحوكمة

تتمثل الآليات الداخلية في الموالي:¹

- أ- **مجلس الإدارة:** يتكون مجلس الإدارة من مجموعة الأفراد المختارين من قبل المساهمين، حيث يعد من أهم الأدوات لمراقبة سلوك الإدارة، كما يشترك في وضع الإستراتيجيات و يلزم الإدارة العليا بالتقيد بالسلوكات و الممارسات مهنية السليمة و لكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه و المراقبة، تشكل عدة لجان للقيام بعملية الإشراف و من بينها:²
- **لجنة التدقيق:** تساهم هذه اللجنة في دعم إشراف المجلس على الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الإفصاح المالي، و أنشطة التدقيق؛
- **لجنة التعيين:** يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلائم مهارتهم و خبراتهم مع الخبرات المحدودة من طرف المؤسسة؛
- **لجنة المكافآت:** و هي اللجنة المسؤولة عن الإشراف على الوظائف المتعلقة بتصميم، مراجعة و تقييم برامج مكافأة المديرين.
- ب- **المراجعة الداخلية:** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث تقوم بزيادة المصداقية و تحسن سلوك الموظفين و التقليل من مخاطر الفساد المالي.

2-2-2- الآليات الخارجية للحوكمة

تتجسد أهم الآليات الخارجية في العناصر التالية:³

أ- المراجعة الخارجية

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، و ذلك من خلال إعداد تقارير عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية و يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف مجلس الإدارة؛

¹ - Triki damant ; sana the corporate governance mechanism, evidence from Tunisian banks, iosr journal of business and management, Faculty of economy sciences and management, university of sfax, issue 6, vol 9, tunis, 2013, p :64.

² - عثمان عثمانية، الحوكمة و أثرها على الأداء المالي للشركة: دراسة مقارنة لبعض الشركات الأمريكية و الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم اقتصادية، تخصص تحليل استراتيجي صناعي، مالي و محاسبي، جامعة تبسة، 2011، ص: 49.

³ - أحمد خليفة هلال درهمون، جودة المراجعة و آليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد و المالية، العدد الأول، الجزائر، 2018، ص ص: 116-117.

ب- التشريع و القوانين

غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجرى من الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، و لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة؛

ج- منافسة سوق المنتجات و سوق العمل الإداري

تعتبر منافسة سوق المنتجات أو الخدمات من أهم الآليات الخارجية للحوكمة، و في حالة فشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع سوف يؤدي ذلك إلى إفلاس المؤسسة. خلاصة القول أن الحوكمة عبارة عن مجموعة العلاقات بين إدارة المؤسسة و مجلسها و ملاكها و الجهات ذات العلاقة بالمؤسسة في إطار من الشفافية و الإفصاح و المساءلة، و تتميز بجملة من الخصائص و تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف بالإعتماد و التطبيق الجيد لمبادئ و محددات و آليات الحوكمة، كما أن التطبيق الجيد للحوكمة يؤدي لتفعيل دورها المهم في المحاسبة الإبداعية، سيتم توضيح ذلك في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية-التأصيل النظري-

يتمثل مفهوم المحاسبة الإبداعية بالنسبة الى المؤسسة الإقتصادية عامل مهم يتجسد من خلال الدور الذي تلعبه في إظهار التقارير المالية، التي تعمل على زيادة أرباح المؤسسات، و سيتم توضيح كل المفاهيم المرتبطة بذلك في هذه المطالب.

الفرع الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من بين المفاهيم و المبادئ المحاسبية التي تؤدي دورا مهما في إعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، و سيتم توضيح كل المفاهيم المرتبطة بذلك من خلال هذا الفرع.

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية

ينطلق مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد براءة المحاسب و ليس نتيجة النمو الإقتصادي الحقيقي من خلال إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه القوائم.

1-1- تعريف المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة مفاهيم تتمثل أهمها في:

التعريف الأول

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تحويل القيم المحاسبية المالية مما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين، أو تجاهل بعضها أو جميعها¹. " يتضح من التعريف السابق بأن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن تلاعبات في الأرقام المحاسبية و الوضعية المالية لإظهار إنطباع مغاير عن أداء المؤسسة من خلال الثغرات الموجودة في المبادئ و المعايير المحاسبية.

التعريف الثاني

كما عرفت أيضا على أنها: " بعض أو كل الإجراءات أو الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الإختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، و الإحتيال في التقرير المالي، و أي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح، و تمهيد الدخل². " يتضح من التعريف السابق بأن المحاسبة الإبداعية هي عملية تحسين و تغيير صورة المؤسسة من خلال التلاعب بالقيم و تحويلها لتقديم المعلومات التي تعكس الوضع المالي و الإقتصادي لتلك المؤسسة الإقتصادية.

يتضح من التعريفين السابقين بأن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات تعتمد على إستغلال الثغرات القانونية حيث يقوم المحاسب من خلالها بإختيار السياسات المحاسبية و الطرق المتاحة التي تتيح فرصة الغش و التلاعب مما ينتج عنها معلومات محاسبية و مالية غير واضحة تؤدي إلى تضليل الأطراف ذوي المصلحة.

1-2- خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص و التي تبين بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب و المتمثلة في:³

- العقلية المحاسبية و المالية؛
- قدرة المحاسب على التحليل و التجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل و الحدس؛

¹- Laura Nunes des reis, **Provision and contingent liabilities, a comparasion betness protugal and the United kingdom**, ixte business school, instituto universitarie de lisbor, 2015, P : 3.

²- Artur Holda, Anna Staszal, **Definitions, perception and dunctioning of creation accounting in the theory and practrice of different languages, countries and parts of the world**, china, USA business review, issue, vol 15, poland, 2016, P: 25.

³- مرزاقه صالح وبوهرين فتحة، **الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في منظمات حديثة، جامعة البليدة، 12-13 ماي 2010، ص: 5.

- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة و الثقة بالنفس؛
- إعتدالم المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية و ليس التعليمات المستندة من المركز الإدارية؛
- المحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من خلال الخبرة و التقويم الذاتي.¹

3-1- أهداف المحاسبة الإبداعية

يهدف التلاعب بالقوائم المالية إلى تضليل و خداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة بممارسات غير أخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات²، و تقوم إدارة هذه المؤسسة بنهج هذه السلوك لتحقيق عدة أهداف، الموضحة كالآتي:

الجدول رقم (1-1): يوضح أهداف المحاسبة الإبداعية

تضخيم الأرباح بهدف	تخفيض الأرباح بهدف
- زيادة سعر سهم المؤسسة.	- التهرب من الضرائب.
- زيادة أرباح مجلس الإدارة و تحسين فرصة الحصول على قرض.	- تقليل سعر سهم المؤسسة في السوق لأهداف معينة.
- جذب المستثمرين جدد بالإستثمار في المؤسسة.	- الإستفادة من بعض الإمتيازات و الإعانات.
- ترغيب مؤسسات أخرى في شراء المؤسسة.	

المصدر: مناد خديجة، دور التدقيق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزئية و الدولية، ملتقى حول: تدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية، جامعة سيدي بلعباس، 17 أبريل 2018، ص: 6.

2- دوافع و أشكال المحاسبة الإبداعية

يستطيع المحاسب بخفة و دهاء أن يدمج الأرقام ليعطي إنطباعا يعكس الرغبات و الدوافع الخاصة بالإدارة، كما أن لعبة الأرقام المالية ذات مسميات مختلفة و تتخذ أشكالا مختلفة.

2-1- دوافع المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لإستخدام أساليب محاسبة الإبداعية و لكن أهم هذه الدوافع يمكن إستعراضها في

مايلي:³

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة الإقتصادية في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات؛

¹ - ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 47، بغداد، 2016، ص: 379.

² - نعيم تومان مرمون الزياي، تأثير أساليب محاسبة الإبداعية على مصداقية، القوائم المالية، مجلة القادسية، العدد 2، العراق، 2015، ص: 196.

³ - Maheshh singh rajput, creative accounting ; some aspects, international journal of business and administration research review, issue 4, vol 2, jan-march, 2014, p :195.

- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية، بهدف تحسين القيم المالية و من ثم تحسين أسعار السهم تلك المؤسسة في الأسواق؛
- زيادة الإقراض من البنوك، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية إتخاذ القرار الإنتمائي لمنح القروض؛
- التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة النفقات لتخفيض هوامش الإقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- لغايات التصنيف المهني، للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها؛
- التعويضات الإدارية و العقود التشجيعية للمدراء، إذا مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى إختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية.

2-2- أشكال المحاسبة الإبداعية

- للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال تتمثل في:¹
- المحاسبة المتعسفة: هي إختيار و تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة نشطة و متعمدة و بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى سوء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تخفيض تقلبات الدخل: هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الإرتقاعات أو الإنخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية، و ذلك من خلال تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجيدة لإستخدامها في رفع الدخل خلال السنوات منخفضة الأداء؛
- التقارير المالية الإحتيالية: و هي عبارة عن تحريف متعهد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، و هذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية و الإدارية و المدنية؛
- إدارة الأرباح (إدارة المكاسب): هي نشاط و مناورة للوصول إلى رقم ربح محدد سلفا من طرف الإدارة، لمقابلة توقعات المحللين، أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلامة و إستدامة للمكاسب.²

3- المحاسبة الإبداعية و علاقتها بالمفاهيم الأخرى

إن لجوء المؤسسة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب المساهمين، أدى إلى بروزها كممارسات للتلاعب المحاسبي بالبيانات المالية، و عليه يجب إعطاء تعريف إلى كل المصطلحات التي لها صلة و إرتباط وثيقا بها.

¹ - طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبتكارية دوافعها - أساليبها - أثارها، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2011، ص: 11.

² - عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوءها و أساليبها و سبل الحد منها، بدون دار النشر، الطبعة الأولى، بغداد، 2015، ص: 20.

1- تعريف الخطأ

يقصد بالخطأ أنه تحريفات غير مقصودة في البيانات المالية، بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو في معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو، أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية، أو الإعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح؛¹

2- الغش

الغش أو التزوير هو الخطأ المتعمد الذي يرتكب عن قصد أو تدبير سابق من قبل قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية للتضليل أو الإخفاء، أو الإختلاس أو التأثير على القوائم المالية؛²

3- الإحتيال

هو فعل مقصود من شخص أو أكثر يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية و الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية؛³

4- التلاعب المحاسبي

هو ذلك الإنطباع أو الصورة المضللة من عائد المؤسسة و مخاطرها، التي تنشأ بإستغلال المجال الإختياري المتاح للإدارة عند إعداد تقارير مالية.⁴

الفرع الثاني: طرق و ممارسات المحاسبة الإبداعية

تتطور التلاعبات المحاسبية مع مرور الوقت من خلال إستخدام العديد من الطرق التي قد تؤدي إلى تقديرات مختلفة، و من خلال مايلي سيتم التطرق إلى هذه الطرق و الممارسات التي يلجأ إليها المحاسبون في هذا الفرع.

1- طرق المحاسبة الإبداعية

- يتم إتباع عدة طرق للقيام بالمحاسبة الإبداعية تتمثل أهمها فيمايلي:⁵
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح و الخسائر؛
- التلاعب بتقدير مدة الموجودات بسبب إرتباطها بالتقييم و التنبؤ؛
- تنوع الطرق و البدائل المحاسبية و إختيار أساليب محاسبة مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة؛

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص: 60.

² - خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، سناء عطية فراج، سمية أمين علي، دراسات في المراجعة، الناشر جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2010، ص: 102.

³ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص: 265.

⁴ - نفس المرجع السابق: ص: 268.

⁵ - Omika bhalla saluja, creative accounting ; the way accounting cook, journal of finance research review, issue 9, vol 4, jacpur, 2016, pp : 28-29.

- القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء إنطباع جيد للحسابات؛
- إدخال عملية وهمية من أجل التلاعب بصورة إيجابية بحسابات قائمة المركز المالي، و تحريك الأرباح بين الفترات للإستفادة من القروض؛
- القيود المزيفة المحاسبية للتلاعب في قيم الميزانية و نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية و أيضا التلاعب بقيم قائمة الدخل.

2- ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية التي تقوم الإدارة بإعتمادها في القوائم المالية و يوضح الجدول التالي أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

الجدول رقم (1-2): يوضح ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

الرقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي و تسجلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة و تبعتها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.	التلاعب في أسعار السوق للإستثمارات المتداولة.	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب.
4	نقل المصارف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة و ذلك لإزالة البنود غير المتكررة و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة بإعتبارها أسهمها تجارية.
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للإلتزامات	الذمم المدينة و يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديوان المتعثرة.	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل.	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية و الإدارية، العدد8، ديسمبر 2010، ص: 90.

خلاصة القول أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن إستغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي التقارير المالية و تحقيق أهداف أصحاب المصلحة، تتميز بجملة من خصائص و تسعى إلى تحقيق أهداف معينة، و هذا بالإعتماد على جملة من الطرق من خلال مجموعة من ممارسات، و سيتم توضيح دور الحوكمة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: الحوكمة كألية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية

تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين، حيث يعد نوعاً من السلوك المهني الغير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفقتها وكيلة على المساهمين.

الفرع الأول: دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية

تعتبر البيانات المالية بنوداً ذات مخاطر متعددة و متفاوتة و من بين تلك المخاطر يبرز خطر التلاعب المحاسبي بنوعيه، سواء كان تلاعباً يمارس بخرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالغش المحاسبي، أو كان تلاعباً دون خرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، و بما أن إدارة المخاطر تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة حيث يتم من خلالها ضبط المعالجة المحاسبية و حسم المشاكل الخاصة بعملية القياس المحاسبي وضبط و عرض محتوى البيانات المالية، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة، و ينعكس إيجابياً على تطور أداء المؤسسة و القيمة السوقية لها، و تتعرض المؤسسة لعدة أزمات و هزات مالية و عليه تقع على عاتق إدارة المخاطر العمل على تخفيضها قدر الإمكان و عندما تعد الإدارة بياناتها المالية فان إدارة المخاطر تضع إستراتيجيات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال أن تحقق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزج بالمؤسسة في أعمال غير مرغوبة و التأكد من أن هذه الأساليب تتوافق مع قواعد أخلاقيات الأعمال، و تبتعد عن الكذب و الغش و التأكد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.¹

الفرع الثاني: دور الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية

لقد كشفت الأزمات العالمية الحاجة الماسة إلى تدعيم مفهوم الإفصاح كركيزة أساسية من ركائز الحوكمة، و ترسيخ تطبيقها لإرساء الشفافية و المصداقية، فالإفصاح المحاسبي في البيانات المالية مطلب جوهري من أجل المزيد من الشفافية، و خدمة أصحاب المصالح، كما أنه سلاح فعال للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية و لذلك تلجأ إدارة المؤسسة و تحت ظروف معينة و بطريقة المحاسبة الإبداعية إلى التدخل في القياس و الإفصاح المحاسبي و ذلك بإختيار طرق و سياسات محاسبية تؤثر على أرقام المحاسبة المفصح عنها بحيث تضلل و تتلاعب بالأرقام المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل حقيقي و عليه يسعى الإفصاح بأساليبه و طرقه عن حل لمنع مثل هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن، و يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً بارزاً في تحقيق الشفافية و ضمان جودة المعلومات المحاسبية، و تجنب الفشل في

¹ - Nils Soguels, **creative accounting ; a process for finance ministers to influence governments financial performances evidence from sincis cantons**, faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publiques, universite de lasusanne, 2014, p :116.

إتخاذ القرارات و عليه يتوجب على المؤسسات الإقتصادية الإفصاح عن الطرق و السياسات المتبعة التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي و الإداري، و أن يتضمن الإفصاح على هيكل و سياسات الحوكمة في المؤسسة.¹

الفرع الثالث: دور الرقابة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية

تعتبر الرقابة أهم ركيزة من ركائز الحوكمة، كما تمثل أهم وظيفة من وظائف التسيير في المؤسسة الإقتصادية التي تحقق المساءلة، و لتفعيل الرقابة تجاه ممارسات محاسبة الإبداعية. هناك مجموعة من الآليات الرقابية في المؤسسة و المتمثلة:

- **نظام الرقابة الداخلية:** و ذلك من خلال أنشطة الرقابية و المتمثلة في التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التأكد من حيافة الأموال و مطابقة كشوف حسابات و إتباع طريقة القيد المزدوج؛

- **مجلس الإدارة و لجنة المراجعة:** من خلال تحديد النظام الأساسي للمؤسسة و تحديد عدد الأعضاء بإعتبار أن مجلس الإدارة أداة رقابية فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و من طرف لجنة المراجعة للتأكد و فحص و تقييم خطط و النتائج و التقارير و مختلف الكشوف المالية و العمل على تحقيق التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي؛

- **الرقابة من طرف المراجع الداخلي و الخارجي:** للتأكد من صحة بيانات و مختلف المعلومات المالية المقدمة من طرف إدارة المؤسسة، لكي لا تؤثر على عملية إتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصالح يتم اللجوء إلى المراجع الخارجي لأنه يمتاز بالحياد و الإستقلالية في إعداد التقارير، عن مدى صدق و عدالة القوائم و مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.²

خلاصة القول أن الحوكمة تعمل على تعزيز الإفصاح و الشفافية في المؤسسة الإقتصادية، و تعمل على ضمان نزاهة و مصداقية المعلومات المالية المعروضة و لذلك يتم تطبيقها، و تهتم الحوكمة بمصالح مختلف الأطراف المهمة بالتعامل مع المؤسسات و الإعتماد على ركائزها من أجل الحد من مختلف الممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تؤدي إلى تضليل المستثمرين و تغيير إنطباعاتهم، مما ينعكس على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، كما توجد عدة دراسات تناولت موضوع الحوكمة و أخرى تناولت المحاسبة الإبداعية و التي سيتم التطرق لها في المبحث الموالي.

¹ - أمينة فداوي، دور ركائز الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر **SBF250**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة و التسويق، جامعة باجي مختار، 2014، ص ص : 201، 202.

² - نفس المرجع السابق، ص ص : 262، 269.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الدعائم الأساسية لمنهجية الدراسة العلمية و توجد العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية لمعرفة كيفية الإستفادة منها، و كذلك دراسات متعلقة بالمحاسبة الإبداعية و التي تعتبر من المواضيع المهمة التي كانت إهتمام العديد من الباحثين، حيث تناولت كل دراسة القيم الأساسية للموضوع المدروس و النتائج المتواصل إليها، و كذلك التوصيات لهذه الدراسة ثم التعقيب على هذه الدراسات و هذا ما سيتم توضيحه من خلال المطالب الموالية:

➤ **المطلب الأول:** الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة؛

➤ **المطلب الثاني:** الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية؛

➤ **المطلب الثالث:** التعقيب على الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغتين العربية و الأجنبية، و سيتم التطرق إليها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: دراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة باللغة العربية

و تتمثل أهم الدراسات المتعلقة بالحوكمة في:

1- دراسة أنس ناظم عبد الستار (2016)، الموسومة ب: (آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد

المالي و الإداري في الشركات المملوكة للدولة)¹

هدفت هذه الدراسة إلى لفت إنتباه جميع الجهات المسؤولة إلى خطر الفساد المالي و الإداري، و ذلك بعد تحديد مفهوم و أسباب ظهوره، و أهم مظاهره و نتائجه على الإقتصاد الوطني بشكل خاص و على المجتمع بشكل عام، و دور آليات الحوكمة في الحد منه، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: يعتبر الفساد المالي و الإداري من أبرز التحديات التي تواجهها مؤسسات اليوم، و التي تحد من إمكانيات نموها و تطورها، بالإضافة إلى تغليب مصلحة بعض الأطراف على غيره، و الذي يؤدي إلى أثار سلبية كبيرة على مستوى المؤسسة و المجتمع ككل و قد إختتمت الدراسة ببعض التوصيات: على الرغم من إصدار المصرف المركزي لمفاهيم تتعلق بضرورة تطبيق الحوكمة إلا أن تطبيقها ما يزال محدود، و من ثم يجب على الجهات الرقابية أن تزيد من إلزامها في توسيع تطبيقها للحوكمة، و نشر ثقافة مكافحة الفساد داخل المؤسسة.

¹ - أنس ناظم عبد الستار، آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في الشركات المملوكة للدولة، أطروحة ماجستير (غير منشورة) ،

كلية الإدارة و الإقتصاد، قسم العلوم المالية و المصرفية، جامعة القادسية، 2017.

2- دراسة محمد البشير بن عمر (2017)، الموسومة بـ (دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة)¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بموضوع الحوكمة عموماً و توضيحه نظراً للأهمية الكبرى التي يكتسبها، حيث يعد تطبيقه من ضروريات الإدارة و التسيير الجيد، و مؤشراً على النية الحسنة في ضمان النمو و التطوير، و المحافظة على جميع الأطراف، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: نظام الحوكمة يعمل على وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، و يعمل تقييم الأداء على دراسة نشاط المؤسسة ككل لمعرفة مستوى تحقيقه للأهداف، و مدى تطبيقه لقواعد الكفاءة و الفعالية، و الرفع من مستوى البحث عن الأخطاء و تصحيحها و إبداء الملاحظات بشأنها، كما تشمل هذه الدراسة على جملة من التوصيات تتمثل في: الرفع من القدرة الإنتاجية للمجتمع، مما يزيد من مردودية و رفع رقم أعماله و تحلي العمال بالروح الأخلاقية و النزاهة و الشفافية و التفاني في العمل يزيد من مردودية المجتمع و يحسن من الأداء.

3- دراسة عصام محمد الطويل (2018)، الموسومة بـ: (أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح)²

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح و إلقاء الضوء على حوكمة الشركات و مبادئها و أهميتها و دور حوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: يؤدي غياب التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق إلى إظهار مخرجات النظام المحاسبي على غير حقيقتها، يعزز وجود علاقة تكاملية بين قواعد الحوكمة، و جودة التدقيق مبدأ المساءلة، و معالجة أوجه الضعف في الأداء الشمولي للمؤسسة، و قد أختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة للمدراء الماليين و المحاسبين و المدققين الخارجين: ضرورة استخدام أدلة و قرائن و إثباتات كافية لبيان القوائم المالية بصورة عادية و معبرة، و مما يحد من تدخل إدارة الأرباح في تغيير محتواها.

¹ - محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الإقتصاد و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، 2017.

² - عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة و الإدارية، العدد 09، فلسطين، 2018.

الفرع الثاني: دراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة الأجنبية

تتمثل أهم الدراسات المتعلقة بالحوكمة باللغة الأجنبية في:

1- دراسة (2016)، « Polya katsamunsk » الموسومة بـ

« The concept of governance and public governancetheories »¹

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تطوير أداء المؤسسات الاقتصادية، و

لقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أن مبادئ حوكمة المؤسسات تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب ملكية المؤسسة و حجمها، و أهمية المساواة بين المساهمين و المحافظة على حقوقهم و من أهم توصيات هذه الدراسة الإلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة و تطوير الأداء في المؤسسات وفقا لمبادئ الحوكمة.

2- دراسة (2012)، « chi-keung and man »، الموسومة بـ:

« Corporate governance and profit management »²

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مفهومي حوكمة الشركات و إدارة الأرباح، كما هدفت إلى إستعراض آليات

الحوكمة المختلفة و تحديد الدور الجوهرى لحوكمة الشركات في تقليل ممارسات إدارة الأرباح، و توصلت الدراسة إلى أهمية إستقلالية مجلس الإدارة في تعزيز و رصد سلوك المديرين مما يحد في سلوكهم تجاه إختلاس أصول المؤسسة، كذلك الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في الإشراف على الرقابة الداخلية للتقارير المالية و نوعية المعلومات المالية المفصح عنها، كما توصلت الدراسة إلى أن الإدارة التي تمتع بالخبرة المالية يمكن أن تسيطر بشكل متزايد على ممارسات إدارة الأرباح، و خاصة في الشركات التي تعاني من ضعف في الحوكمة. خلاصة القول تعددت الدراسات المتعلقة بالحوكمة و تنوعت في جوانب عديدة و ركز معظمها على أن الممارسة السليمة للحوكمة تعتبر أحد الركائز الأساسية للحد من المحاسبة الإبداعية، و سيتم التطرق إلى الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية في المطلب الموالي.

¹- Polya katsamunsk, « the concept of governance and public governance theories », journal of economic alternatives, issues, 2016.

²- chi-keung eand man, corporate governance and profit management, journal of applied business research, issue2, vol 22, hong kong, 2013.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغتين العربية و الأجنبية، سيتم التطرق إليها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: دراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة العربية

تتمثل أهم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة العربية في :

1- دراسة شتحونة محمد فارس، (2016)، الموسومة ب (مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)¹

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع و التعرف على المحاسبة الإبداعية و كذلك إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، و كان من أهم النتائج لهذه الدراسة: العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي التي تؤثر على أدائه في الحد من هذه الممارسات، كما يتقيد مراجعو الحسابات الخارجية بإجراء الإختبارات اللازمة للحد منها، كما توصلت إلى جملة من التوصيات أهمها: ضرورة ممارسة جهات الرقابة و الإشراف، دورها المنطوي بها في الرقابة على المهنة، و وضع التشريعات الكفيلة لمنع الغش و الخطأ في القوائم المالية و زيادة الإهتمام بأنظمة الحوكمة و الرقابة على الأداء.

2- دراسة آلاء مهدي هادي (2017) الموسومة ب (العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس الإدارة بالأرباح).²

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الطرق المناسبة للحد من إنتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية، و إقتراح بعض الحلول المناسبة لتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها:

أن المعايير المحاسبية تلعب دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن غياب الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة يؤدي إلى إتباع طرائق و إجراءات محاسبة غير موحدة و غير سلمية، و من ثم يمتد تأثيرها على القوائم المالية و بالإضافة إلى بعض التوصيات من بينها: ضرورة الإلتزام بمعايير أخلاقيات المهنة إذ تعتبر أساسا لنجاح مهنة المحاسبة و التدقيق من خلال تحقيق المصادقية و العدالة و الشفافية.

¹ - شتحونة محم فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص الدراسات المحاسبية و الجبائية المعمقة، جامعة ورقلة ، 2016.

² - آلاء مهدي الهادي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس إدارة الأرباح، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الإقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص علوم محاسبية، جامعة القادسية، 2017.

3- دراسة محمد حمود أحمد صالح السياغي (2018)، الموسومة بـ (دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية)¹

هدفت الدراسة للتعرف على أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و دراسة ما تأثير تحديد المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و الرقابية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و موثوقية القوائم المالية.

و كان من أهم نتائج هذه الدراسة إستخدام الحوكمة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و أن المصارف السودانية تضمن في هيكلها الإداري، إدارة المخاطر حيث تعمل لجنة المراجع على دراسة مؤهلات و كفاءة و أداء و مدى إستقلالية مراجع الحسابات عند إعداد تقريره، و إقتراح تعينه و تحديد أتعابه كما توصلت إلى جملة من التوصيات: إلزام المؤسسات بتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية و ضرورة تعزيز النواحي الأخلاقية لدى المحاسبين و المدراء الماليين و مراجعي الحسابات لتقليل الرغبة في التواطؤ و التلاعب بإستخدام المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة الأجنبية

تتمثل أهم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية باللغة الأجنبية في:

1- دراسة (2018)، « vaiva kiaupaite grushniene » الموسومة بـ

accounting practice: does it compromise the integrity of « Creative accounting ethics »²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي و التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية العملية المستخدمة في القوائم المالية و علاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة و توصلت إلى عدة نتائج منها: أن الأخلاق هي الحل المستخدم للحد من السلوك الإنتهازي في مجال المحاسبة و عملية التلاعبات في الأرقام المالية و توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين كفاءة المراجع و الرقابة الداخلية و ضرورة تفعيلها للحد من محاسبة الإبداعية.

2- دراسة (2017)، « ivomijoc and branka remenaric » الموسومة بـ

« Creative accounting motive, techniques and possibilities of prevention »³

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التقييم المالي و الإقتصادي على قيمة الشركات ككل، و لقد توصلت إلى عدة نتائج: أن هناك مجموعة من الدوافع الرئيسية و التقنيات و الطرق لممارسات محاسبة من خلال

¹ - محمد محمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة، تخصص في فلسفة المحاسبة و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2018.

² - vaiva kiaupaite grushniene, **Creative accounting practice : does it compromise the integrity of accounting ethics**, specialization finance and accounting, school of business and governance, Tallinn, 2018.

³ - ivomijoc and branka remenaric », **« Creative accounting motive, techniques and possibilities of prevention »**, publication reserved, December 14, P: 2017.

الإستفادة من الثغرات القانونية و المعايير المحاسبية لتحقيق أداء ناجح في ظل قوانين صارمة و توصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من التدابير التي يجب إتخاذها لتقليل من ممارستها و لتتحقق من مصداقية وموثوقية المعلومات المالية.

الفرع الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية باللغتين العربية و الأجنبية، سيتم التطرق إليها من خلال هذا الفرع.

1- دراسة طلال سليمان جريه، سليمان حسين البشتاوي، حمدان محمد الحياصات (2015)، الموسومة

ب (أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر

الشركات الصناعية للمساهمة العامة في الأردن و مدققي الحسابات الخارجيين)¹

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز التطوير و التعديل في معايير المحاسبة و التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن مع إظهار أثر التدقيق الداخلي و لجان التدقيق و التدقيق الخارجي في الحد من هذه الممارسات، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: أن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة و معقدة، و بالتالي فإن تعزيز دور الآليات المحاسبية للحوكمة يساعد بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات لما له من إرتباط وثيق بين الآليات المحاسبية للحوكمة و بين جودة التقارير المالية و فاعلية عملية المراقبة، كما توصلت الدراسة لمجموعة من التوصيات، لعل من أهمها: تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات و حث الشركات على تطبيقها، و إعطاء دور أكبر لمدقق الحسابات الداخلي في المشاركة في إعداد هيكل تعويضات الإدارة التنفيذية لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية و الإفصاح و يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- دراسة الهادي آدم محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسين هاتف، قاسم محمد عبد الله البعاج (2017)،

الموسومة ب: حوكمة الشركات و دورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة

التقارير المالية)²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مبدأ و مسؤوليات مجلس الإدارة في الحد من أثار أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية في المصارف العراقية، بيان دور دوافع إدارة المصارف تجاه الإهتمام بأساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية و أثر ذلك على جودة التقارير المالية، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها

¹ - طلال سليمان جريه، سليمان حسن البشتاوي، حمدان الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية للمساهمة العامة في الأردن و مدققي الحسابات الخارجيين ، مجلة إدارة الأعمال، مجلد 11، عدد2، الأردن، 2015.

² - هادي آدم محمد إبراهيم، مجيد عبدالحسن هاتف، قاسم محمد عبد الله البعاج، حوكمة و دورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية، مجلة الدراسات العليا، مجلد7، عدد 28، سودان 2017.

المحاسبون في مهنتهم في قطاعات المصارف لتحقيق غايات معينة على حساب فئات أخرى، و إن إلتزام المصارف بتطبيق الجوانب الفكرية للحوكمة سينعكس بشكل جيد على أدائها، و قد توصلت الدراسة: أنه ينبغي على إدارة المصرف و الموظفين الإلتزام بتنفيذ مفهوم الحوكمة كونها أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية عن إعداد التقارير المالية.

3- دراسة أمينة فداوي، (2014)، الموسومة ب: (دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)¹

هدفت هذه الدراسة لتبين خطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية، عن طريق المحاسبة الإبداعية، و كذا توطؤ بعض مراجعي الحسابات مع إدارة بعض الشركات لتحقيق دوافعها الخاصة على حساب مصلحة ملاكها، و عدم فعالية نظام حوكمتها في التصدي لمثل هذه الممارسات، و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: تعتبر حوكمة الشركات نظاما رقابيا فعالا، و ذلك بالحد من هيمنة الإدارة و محاولته تحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين، بحيث يسعى هذا النظام إلى تحقيق الإفصاح و الشفافية و الثقة و العدالة و حماية أصول المؤسسة كما تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين و المعايير المحاسبية، و قد توصلت الدراسة: إتخاذ إجراءات ردعية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال إكتشافها تقاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات، و حماية لحقوق الملاك و أصحاب المصالح.

4- دراسة (2013): Odia and ogeidu، الموسومة ب:

« Corporate governance regulatory agency and creative accounting practice in Nigeria »²

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير حوكمة الشركات و الأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على الممارسات المحاسبية الإبداعية في نيجيريا، و قد تناولت إظهار جوانب المحاسبة الأخلاقية و المظاهر الإيجابية لها التي تساعد في التمهيد لقياس و تحديد الدخل، و قد توصلت الدراسة إلى أنه من سيئات الحوكمة أنها تساعد على الإستفادة من أوجه القصور أو المرونة في معايير المحاسبة للإتخراط في ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك ينبغي تعزيز و إيجاد ضوابط تنظيمية للحوكمة للحد منها و من أثارها على إدارة الشركات و المحاسبة فيها.

خلاصة القول تعدد دراسات المحاسبة الإبداعية ما بين أجنبي و عربي بالإضافة إلي تعدد دراسات الربط بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية ، و ركز معظمها على الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية و

¹ - أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة و التسويق، جامعة باجي مختار، 2014.

² - Odia and ogeidu, « corporate governance regulatory agency and creative accounting practice in Nigeria », journal of social sciences, issue 8, Vol 4, Nigeria, 2013.

كيفية الحد منها بالإعتماد على تطبيق الحوكمة في المؤسسة، و سيتم في المطلب الموالي التعقيب على الدراسات السابقة.

المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة و المحاسبة الإبداعية، سيتم تعقيب عليها و تقديم مميزات الدراسة الحالية من خلال هذه المطالب.

1- التعقيب عن الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة

ركزت أغلب الدراسات السابقة على التأطير الفكري لمفهوم الحوكمة، و مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية بتطبيق قواعد الحوكمة و الإستفادة منها في المؤسسات التي تعاني من ضعف في الأداء و تفشي ظاهرة الفساد، و تعمل الحوكمة على تنظيم العلاقة بين الأطراف الثلاثة من مجلس الإدارة، أصحاب المصالح و المستثمرين الحاليين المحتملين و أن تطبيق مبادئ الحوكمة على أكمل وجه، يعمل على إعطاء كل ذي حق حقه و يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسات.

2- التعقيب على الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

بعد أن تم عرض الدراسات السابقة للمحاسبة الإبداعية، و ما توصلت إليه من نتائج و توصيات في عدة جوانب أهمها: أن كل هذه الدراسات تركز حول الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية و عملية التضليل و التلاعب بالبيانات المالية، بإستخدام الخيار الإنتقائي و ذلك من خلال الإستفادة من ثغرات قانونية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسة، و هدفت كذلك إلى معرفة واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية، كما تتفق هذه الدراسة السابقة في إستخدام الإستبيان من أجل جمع البيانات اللازمة كما تتفق الدراسة الحالية (الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات محاسبة الإبداعية)، مع الدراسات السابقة في الإعتماد على التطبيق الميداني في الدراسة.

3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تمكن في أن هذه الدراسة هي محاولة لدراسة الحوكمة كمدخل للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية، وكذلك محاولة التعرف على التأصيل العلمي لمفهوم الحوكمة و المحاسبة الإبداعية و طرق ممارستها، مع توضيح الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات سلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال تطبيق ركائز الحوكمة و المتمثلة في إدارة المخاطر و الإفصاح و الشفافية و الرقابة، التي تشكل خطأ دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب المؤسسة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها هذه الممارسات، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي، يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية، و تعزز الشفافية فيها، و يمكن للرقابة الفعالة بألياتها الداخلية و الخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة

و يتم تثمين هذه الدراسة من خلال التطبيق العملي و الميداني على مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر-.

من خلال الدراسات السابقة يمكن القول أن هناك علاقة صلة و تأثير متبادل بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية بإعتبار الحوكمة من أهم السبل و الطرق للحد من المحاسبة الإبداعية و ذلك ينعكس على عملية إيصال المعلومات مالية و غير مالية للأطراف المستفيدين.

خلاصة القول أنه توجد عدة دراسات متعلقة بالحوكمة تلخص مجموعة من النقاط أهمها: ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية كذلك عدة دراسات أخرى متعلقة بالمحاسبة الإبداعية هدفت إلى معرفة واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، و ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، توضيح الدور الذي تلعبه ركائز الحوكمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر لمستخدمي القوائم المالية من أجل تحقيق الأهداف المنشودة من خلال إدارة المخاطر و الإفصاح و الشفافية و الرقابة التي تشكل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل الأول

الحوكمة عبارة عن نظام رقابي متكامل يشمل على مجموعة القوانين و القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من جهة و حملة الأسهم و أصحاب المصالح، و تعتبر ركائز الحوكمة من الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام الحوكمة بحيث تسعى إلى الحد من هيمنة الإدارة، و محاولتها لتحقيق أغراضها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين من خلال القيام بإستغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام عن طريق عملية تحويل الأرقام المالية مما عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون، بهدف تضليل الأطراف أصحاب المصالح و تحسين صورة المؤسسة من خلال البيانات و معلومات مالية غير حقيقية، و فإن التطبيق الجيد لمبادئ و آليات و ركائز الحوكمة إذ ما تم إنجازها بشكل سليم، فهي بذلك تؤدي إلى الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية و عليه الحوكمة تسعى إلى تحقيق الإفصاح و الشفافية و الثقة و العدالة لتوفير معلومات محاسبية لها مصداقية عالية لذلك تسعى إلى محاربة مثل هذه الممارسات من خلال القضاء عليها نهائيا أو تقليلها إلى حد أدنى، كما توجد عدة دراسات تناولت الحوكمة و مدى ضرورة الإلتزام بتطبيقها في المؤسسات الإقتصادية، و دراسات أخرى تناولت المحاسبة الإبداعية هدفت إلى معرفة واقع ممارستها في المؤسسات الإقتصادية، و ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة توضيح الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية، و سيتم التطبيق العملي لهذه الدراسة في مؤسسة صيدال، و هذا ما سيتم التطرق له في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق في الفصل السابق للأدبيات النظرية، و كذلك العديد من الدراسات السابقة و التي لها علاقة بموضوع البحث بصفة مباشرة، سيتم في هذا الفصل معرفة أداء و وجهات نظر المهنيين حول فعالية الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال توزيع الإستبيان لمجموعة من موظفي مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -، و بغية تحقيق ذلك.

و بإختبار صحة فرضيات الدراسة سيتم تقسيم فصل الدراسة الميدانية إلى مبحثين على النحو الموالي:

- المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة و إختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث توضيح الطريقة و الأدوات المستعملة في هذه الدراسة، حيث سيتم تعريف مجتمع الدراسة، و بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في هذه الدراسة، و سيتم تقسيمه إلى المطالب المالية:

- **المطلب الأول:** تصميم الدراسة الميدانية؛
- **المطلب الثاني:** الأدوات المستخدمة في جمع البيانات؛
- **المطلب الثالث:** الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع و عينة الدراسة و كذلك متغيرات و بيانات الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة

يتم عرض مجتمع و عينة الدراسة من خلال هذا الفرع.

1- مجتمع الدراسة

يضم مجتمع الدراسة الميدانية 288 عامل لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - و يمكن توضيح مجتمع الدراسة في الجدول الآتي:

الجدول رقم: (1-2): يوضح مجتمع الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -

الأقسام	مديرية المشتريات	مديرية الشؤون الصيدلانية	مديرية أنظمة الإعلام	مديرية المالية و المحاسبة	مديرية الإتصال	مصلحة المستخدمين	مديرية الشؤون القانونية	مديرية التسويق و المبيعات	مركز التوزيع	المجموعة
العمال	22	44	14	52	12	34	4	21	85	288

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مديرية الموارد البشرية.

يتضح من خلال الجدول السابق أن مديرية المشتريات تضم 22 عاملا، و مديرية الشؤون الصيدلانية تضم 44 عاملا، إضافة إلى مديرية أنظمة الإعلام تضم 14 عاملا، في حين تشمل مديرية المالية و المحاسبة 52 عاملا، و مديرية الإتصال 12 عاملا، إضافة إلى مصلحة المستخدمين تضم 34 عاملا، أيضا هناك مديرية الشؤون القانونية و تضم 4 عمال، أما مديرية التسويق و المبيعات تضم 21 عاملا، بالإضافة إلى مركز التوزيع و هو يضم التنفيذيون المقرر عددهم 85 عاملا، و هكذا تم توزيع مجتمع الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - .

2- عينة الدراسة

تم إختبار عينة قصدية من إطارات مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - حيث أنه تم توزيع 50 إستبيان على أفراد عينة قسم مالية و محاسبة، نظرا لإمامهم بموضوع الدراسة. و كان ذلك عن طريقة المقابلة المباشرة و الغير المباشرة، حيث أنه منهم من تمت مقابلتهم مباشرة لحظة ملأ الإستبيان من طرف المبحوث، و هناك من لم تتم مقابلتهم نظرا لظروف عملهم، و يمكن توزيع أفراد عينة الدراسة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): يوضح عينة الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -

أفراد العينة	عدد الإستبيانات الموزعة	عدد الإستبيانات المسترجعة	عدد الإستبيانات الصالحة
50	50	48	45

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه تم توزيع 50 إستبيان على أفراد العينة، و بعد عملية التوزيع إسترجع 48 إستبيان من مجموع الإستبيانات الموزعة، أما في ما يخص 2 الإستبيانات الباقية التي ضاعت و منها لم يتم الإجابة عليها، و بعد فرز 48 إستبيان وجد 45 إستبيان صالحة لتحليل الدراسة و إسترجاع النتائج.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة و مصادر جمع البيانات

يتم عرض متغيرات الدراسة و مصادر جمع البيانات من خلال هذا الفرع.

1- متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

1-1- المتغير المستقل

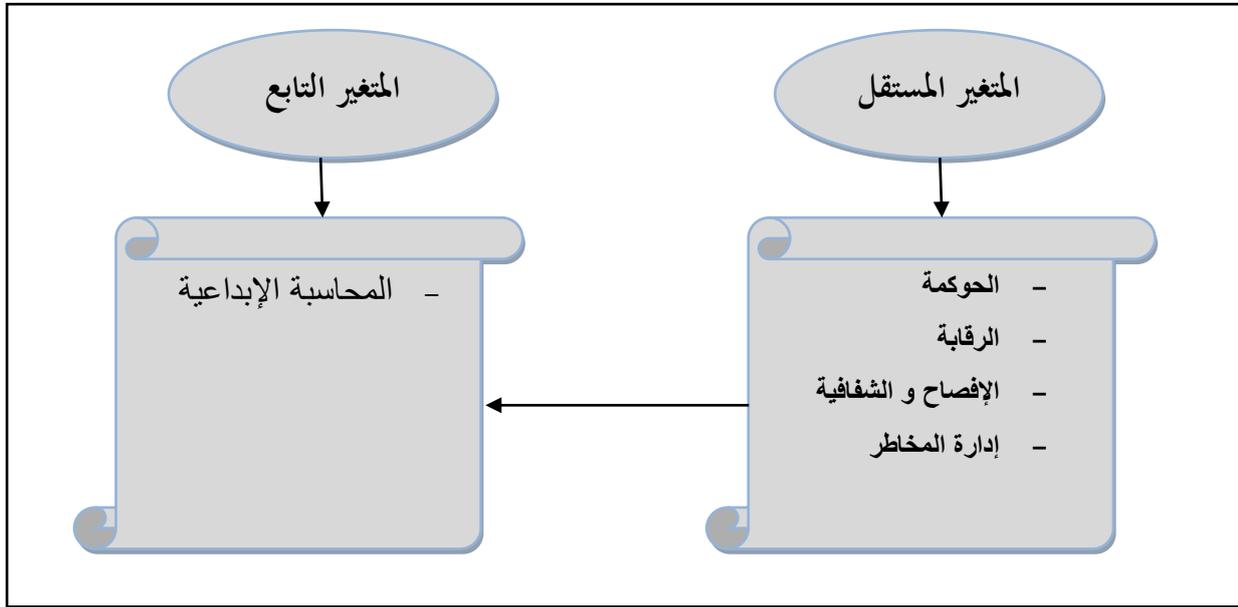
الحوكمة و تشمل مايلي:

- ✓ الرقابة: و هي وظيفة التأكد من الأنشطة التي توفر لنا النتائج المرغوبة، والرقابة تتعلق بوضع مجموعة من الأهداف و قياس الأداء وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود الإنحرافات.
- ✓ الإفصاح و الشفافية: يعرف على أنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدميه هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية.
- ✓ إدارة المخاطر: هي عملية منظمة، متناسقة و متكاملة، تطبق على مستوى المؤسسة لتقدير و تحديد مختلف التقرير عن الفرص و التهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف هذه المؤسسة.

2-1- المتغير التابع

تتمثل في المحاسبة الإبداعية، و يقصد بها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرص للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية و بدائل القياس و تطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معدو هذه القوائم أن تكون عليه.

الشكل رقم (1-2): يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

2- مصادر جمع البيانات

تم الإعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات، و هي كمايلي:

1-2- البيانات الثانوية

تتمثل البيانات الثانوية في مجموعة كتب و الدراسات المنشورة و الملتقيات و الرسائل الجامعية ذات العلاقة بالموضوع، و كذا مصادر أجنبية، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة و الذي يعتبر جزءا أساسيا في إجراء الدراسات الميدانية.

2-2- البيانات الأولية

تتمثل البيانات الأولية فيما يلي:

1-2-2- الإستبيان

قصد توضيح مدى فعالية الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - تم إعداد الإستبيان و تطويره بشكل يساعد في جمع المعلومات و معالجتها و تحليلها إحصائيا و الحصول على النتائج.

2-2-2- المقابلة

إستخدمت المقابلة دعما بالإستبيان في جمع البيانات و المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة.

خلاصة القول أنه يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة العاملين في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ، كما تشكلت عينة الدراسة من إطارات المؤسسة محل الدراسة حيث تم توزيع الإستبيان على أفراد العينة عن طريق المقابلة في جمع المعلومات و البيانات اللازمة، و الذي يتمحور حول متغيرات الدراسة

المتمثلة في الحوكمة و المحاسبة الإبداعية كما سيتم في المطلب الموالي عرض الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات لهذه الدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد إستبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات و يمكن توضيح محتويات الإستبيان، و إختبار قياس ثباتها و صدقها من خلال العناصر الآتية:

1- محتوى الإستبيان

يعد الإستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات و البيانات في إستخدامات البحوث، و ذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات و النتائج المتحصل عليها، عن طريق التقرب المباشر من الأطراف الفعالة في مجال المحاسبة المالية بإستخدام الإستبيان، الذي يعتبر الخيار الملائم لقياس درجة تطابق آراء و وجهات نظر المحاسبين بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر-، و قد تضمن الإستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة و قسمت إلى قسمين رئيسيين يتمثلان في: (حسب الملحق رقم: 01).

1-1- القسم الأول

يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث السن، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية، لغرض وصف عينة الدراسة و إجراء المقارنات لإستجابة أفراد العينة على المتغيرات الديمغرافية.

1-2- القسم الثاني

عبارة عن مجالات الدراسة، و يتكون الإستبيان من محورين يتمثلان في:

1-2-1- المحور الأول

تضمن العبارات الخاصة بالحوكمة في المؤسسة محل الدراسة، فقد إشتمل على 15 عبارة موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية تتمثل في الآتي:

- ركيزة الرقابة من 1 إلى 5؛
- ركيزة الإفصاح و الشفافية من 6 إلى 10؛
- ركيزة إدارة المخاطر من 10 إلى 15.

1-2-2- المحور الثاني

تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة فقد إشتمل على 15 عبارة.

2- مقياس الإستبيان

لتحويل إجابات عينة الدراسة إلى بيانات كمية تم إستخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونه أكثر تغييرا و تنوعا و بإعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة و يمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول كالاتي:

الجدول رقم (3-2): يوضح مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: أيمن صالح سلامة، الإحصاء (أسس ومبادئ)، دار النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص: 238.

من خلال الجدول السابق يتضح أنه يغطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة الدرجة الأكبر أي 5، و موافق الدرجة 4، و محايد الدرجة 3، و غير موافق الدرجة 2، و غير موافق بشدة الدرجة الأقل و هي 1.

3- صدق و ثبات المقياس

تم عرض الإستبيان على عدد من المحكمين من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير - تبسة - قصد قياس صدق و ثبات المتغيرات التي وضعت، (حسب الملحق رقم 4)، و في ضوء الملاحظات المدروسة تم تعديل هذا الإستبيان، كما تم التحقق من ثباته من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، و يمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-2): يوضح إختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق و ثبات الإستبيان

المحور	الحوكمة	المحاسبة الإبداعية	الإستبيان الكلي
معامل الثبات	0.873	0.775	0.881

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS20 حسب الملحق رقم

يتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال من مجال الحوكمة و المحاسبة الإبداعية للإستبيان، كذلك فإن قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات الإستبيان كانت 0.881، فهي نسبة مرتفعة تسمح بإستعمال الإستبيان و الوثوق في النتائج المتوصل إليها.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة الإعتماد على الإستبيان و المقابلة في جمع البيانات و المعلومات، حيث تضمن الإستبيان 30 سؤالاً مقسم إلى قسمين، حيث تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي و تم إثبات صدق الإستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ، و سيتم في المطلب الموالي التعارف إلى البرامج و الأدوات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة.

المطلب الثالث: البرامج و الأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

تم إستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية و البرامج من أجل القيام بقراءة و دراسة أجوبة عينة الدراسة حول فعالية الحوكمة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية و سيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب:

1- البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS20) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، و قد تم استخدام الأدوات المناسبة في التحليل و التي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها على الأهداف و فرضيات الدراسة، كذلك تم استخدام برنامج (Excel 2013) و هو كذلك أحد البرامج الإلكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات و البيانات و تحليلها.

2- الأدوات الإحصائية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الإستبيان في النقاط التالية:

1-2- التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة و لتحديد الاستجابة إتجاه محاور الإستبيان و تحسب بالقانون الآتي:

$$\text{النسبة المئوية} = (\text{تكرار العبارة} \times 100) / \text{المجموع الكلي}$$

2-2- معامل ألفا كرونباخ

تم الإعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق و ثبات الإستبيان و يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum V_i}{Ve} \right)$$

حيث:

a = يمثل معامل ألفا كرونباخ .

n = يمثل عدد الأسئلة.

Ve = يمثل التباين في مجموع محاور الإستبيان .

V_i = يمثل التباين لأسئلة المحور .

2-3- المتوسط الحسابي المرجح.

يعد من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة ليساعد

على التقسيم و التحليل الجيدة للظاهرة المدروسة، و يعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$X = \sum_{N}^n Xi$$

حيث:

X = يمثل المتوسط الحسابي المرجع.

Xi = يمثل قيمة الأسئلة.

N = يمثل عدد الأسئلة.

2-4- الإنحراف المعياري

عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، و يعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$S = \frac{\sqrt{\sum (Xi - X)^2}}{N}$$

حيث:

S = يمثل الإنحراف المعياري.

Xi = يمثل قيمة الأسئلة.

X = يمثل المتوسط الحسابي المرجع.

N = يمثل عدد الأسئلة.

2-5- معامل إرتباط بيرسون

يستخدم معامل الإرتباط بيرسون لتحديد مدى إرتباط متغيرات الدراسة ببعضها، و تم حسابه إنطلاقاً من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS20)، حيث أنه محصور ضمن المجال [1-؛ 1-] أي بين الواحد الصحيح الموجب و الواحد الصحيح السالب، فإذا إقتربت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير إيجابي قوي جداً، و العكس إذا إقتربت من 0 هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير سلبي جداً بين المتغيرات و العكس إذا إقتربت من 0 فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جداً بين المتغيرات (حسب الملحق رقم 7)، أما إذا تساوت القيمة مع الصفر هذا يعني لا توجد علاقة بين المتغيرات، كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت للتدرج الخماسي الحدود الدنيا و العليا حيث تم حساب المدى (4= 5-1) و من ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس لحصول على طول الخلية أي 0.80=5 و بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس و هي واحد، و ذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية و يمكن توضيح ذلك الخلية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (5-2): يوضح طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي

الفئة الأولى	من 01 إلى أقل من 1.80	غير موافق بشدة	منخفض جدا
الفئة الثانية	من 1.80 إلى أقل من 2.60	غير موافق	منخفض
الفئة الثالثة	من 2.60 إلى أقل من 3.40	محايد	متوسط
الفئة الرابعة	من 3.40 إلى أقل من 4.20	موافق	مرتفع
الفئة الخامسة	من 4.20 إلى أقل من 5	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول السابق يتضح أن طول الخلية يساوي 0.80 في كل فئة و ذلك لتحديد الحد الأدنى و المتوسط و الأعلى لهذه الخلية في مقياس ليكارت الخماسي.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة استخدام مجموعة من البرامج تتمثل في برنامج الحزمة الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS20) و برنامج (Excel 2013)، و كذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية و المتمثلة في التكرارات و النسب المئوية و معامل ألفا كرونباخ، و كذلك المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري، و أخيرا معامل ارتباط بيرسون.

خلاصة القول أن مجتمع الدراسة يتمثل في مجموعة العاملين في مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -، و تشكلت عينة الدراسة من إطارات المؤسسة محل الدراسة، كما تم الإعتماد على الإستبيان و المقابلة في جمع البيانات و المعلومات، حيث تضمن 30 سؤال مقسم إلى قسمين، تم الإعتماد فيه على مقياس ليكارت الخماسي و إثبات صدق الإستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ، حيث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS20) و برنامج (Excel 2013)، لتحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، و كذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي المرجح و الإنحراف المعياري، و هذا من أجل تحليل نتائج الإستبيان و إختبار الفرضيات و الذي سيتم التطرق إليه من خلال المبحث الموالي.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة و إختبار الفرضيات

بعد وضع الإستبيان النهائي و التأكد من صدقه و بعد توزيعه و إسترجاع الإجابات الصالحة، سيتم تحليل هذه النتائج بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS20، لذا سيتم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

➤ **المطلب الأول:** الوصف الإحصائي لعينة الدراسة؛

➤ **المطلب الثاني:** عرض و تحليل نتائج الدراسة؛

➤ **المطلب الثالث:** إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة من حيث متغير الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية (حسب الملحق رقم 03).

الفرع الأول: متغير الجنس

توزعت عينة الدراسة حسب الجنس على النحو الموضح في الجدول الموالي:

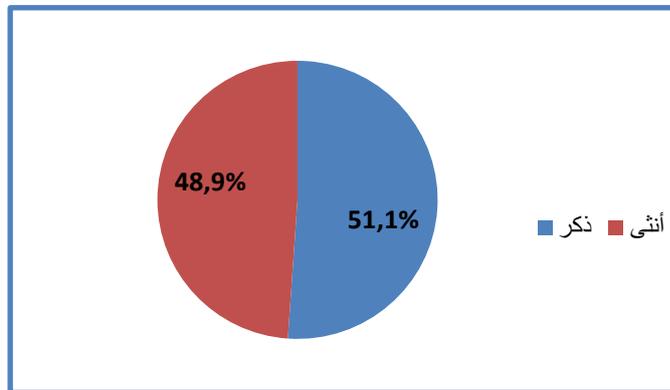
الجدول رقم (6-2): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
51.1	23	ذكر
48.9	22	أنثى
100	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (2-2): يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس



المصدر: بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20.

يتضح من الشكل أعلاه أن نسبة مشاركة الذكور، أكبر بقليل من نسبة مشاركة الإناث، حيث قدرت نسبتهم بـ 51.1 %، في حين قدرت نسبة مشاركة الإناث بـ 48.9 %، و يفسر هذا بأن العنصر الذكوري و الأنثوي مهيمن على مهنة المحاسبة، و هذا ما تمت ملاحظته أثناء توزيع الإستمارات.

الفرع الثاني: متغير الفئة العمرية

توزعت عينة الدراسة حسب العمر إلى الفئات الموضحة في الجدول الموالي:

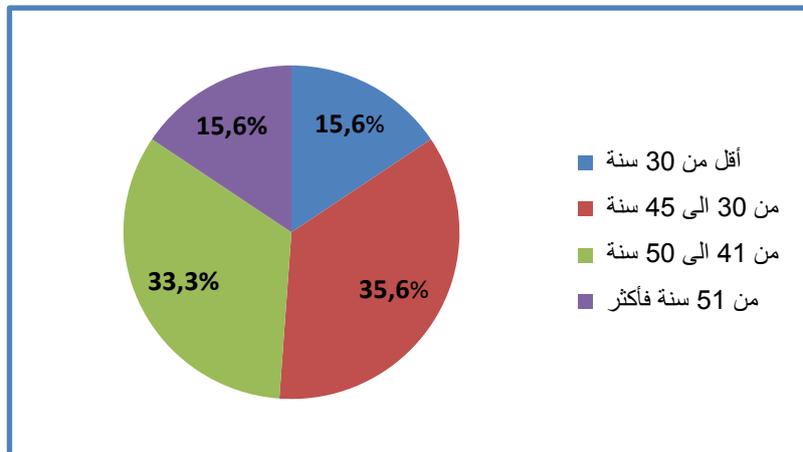
الجدول رقم (7-2): يوضح أفراد عينة الدراسة وفقاً للفئة العمرية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
15.6	7	أقل من 30 سنة
35.6	16	من 30 الى 45 سنة
33.3	15	من 41 إلى 50 سنة
15.6	7	من 51 سنة فأكثر
100	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (3-2): يمثل توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: نتائج التحليل SPss20.

يتضح من الشكل أعلاه أن ما نسبة 35.6 % من أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من 30 إلى 45 سنة و هي أكبر نسبة، مما يدل على أن عمال المؤسسة محل الدراسة يملكون المعرفة لإستيعاب فقرات الإستبيان و الإجابة عليها، بينما بلغت الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 33.3 % مما يدل على الخبرة الكافية للإجابة على أسئلة الإستبيان تليها نسبة متساوية كل من الفئة العمرية التي من 51 سنة فأكثر و الفئة العمرية التي أقل من 30 سنة.

الفرع الثالث: متغير المؤهل العلمي

توزعت عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي على النحو الموضح في الجدول الموالي:

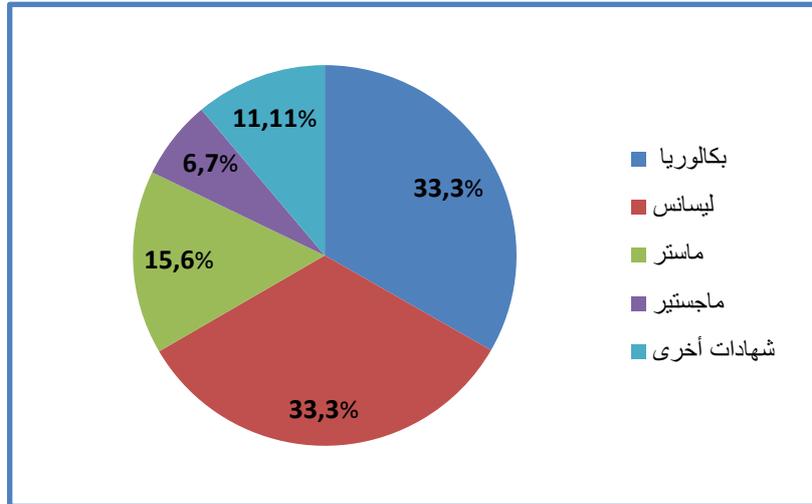
الجدول رقم (8-2): يوضح أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
33.3	15	بكالوريا
33.3	15	ليسانس
15.6	7	ماستر
6.7	3	ماجستير
11.11	5	شهادات أخرى
100	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب الملحق رقم 03.

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (4-2): يمثل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20.

يتضح من الشكل أعلاه أن أعلى نسبة المستجيبين الحاصلين على شهادة البكالوريا و شهادة ليسانس يمثل 33.33% و هي النسبة الأكبر و هو مؤشر لكون أفراد مجتمع الدراسة مؤهلين للإجابة على الإستبيان، أما بالنسبة للدراسات العليا (ماستر، ماجستير، دكتوراه) كانت نسبة المستجيبين الحاصلين على الماستر 15.6% و الحاصلين على الماجستير 6.7% في حين لم تحظى أو لم يكن ضمن المستجيبين من حاصل على شهادة الدكتوراه في حين أن أفراد العينة المستجيبين الحاصلين على شهادة أخرى تمثل نسبتهم 11.1% و كل هذه مؤشرات بالغة الأهمية للمستوى العالي للكفاءات البشرية المتواجدة في المؤسسة وتنوع المؤهلات العلمية ضمن العاملين لدى مؤسسة صيدال.

الفرع الرابع: متغير المركز الوظيفي

توزعت عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي على النحو الموضح في الجدول الموالي:

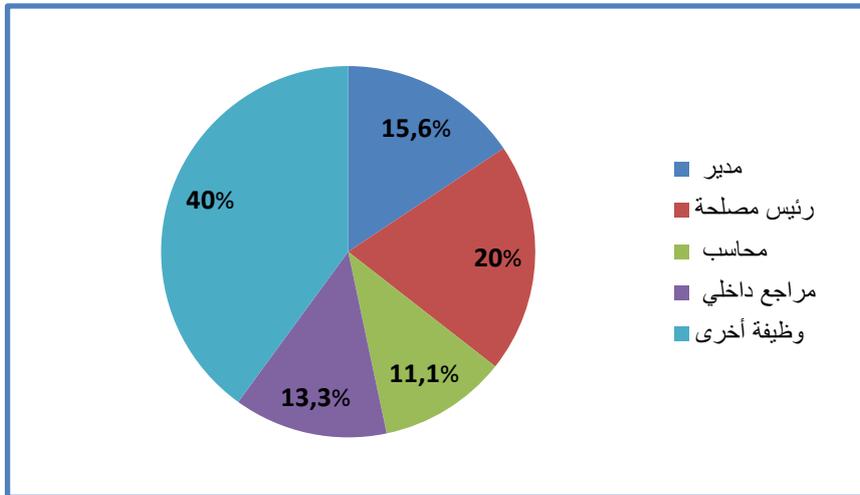
الجدول رقم (9-2): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمركز الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
15.6	7	مدير
20.0	9	رئيس مصلحة
11.1	5	محاسب
13.3	6	مراجع داخلي
40	18	وظيفة أخرى
100	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20 حسب الملحق رقم 03.

يمكن ترجمة الجدول السابق إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (5-2): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: بالإعتماد على نتائج تحليل SPSS20.

يتضح من الشكل أعلاه أن مفردات العينة حسب المركز الوظيفي موزعة بنسب متباينة نوعاً ما، حيث جاءت نسبة 40% من أفراد العينة في وظيفة أخرى (متصرف، إداري، عون إداري، سكرتارياً..)، و نسبة 20% من أفراد العينة تمثل رئيس مصلحة، و نسبة 15.6% بالنسبة للمدير و هي نسبة متقاربة نوعاً ما مع مراجع داخلي بنسبة 13.3%، و تعبر نسبة المحاسب عن أقل بنسبة و التي قدرت 11.1%، أي تم التركيز في هذه الدراسة على العاملين بالمؤسسة و هذا أمر إيجابي في المؤسسة محل الدراسة.

الفرع الخامس: متغير الخبرة المهنية

توزعت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول الموالي :

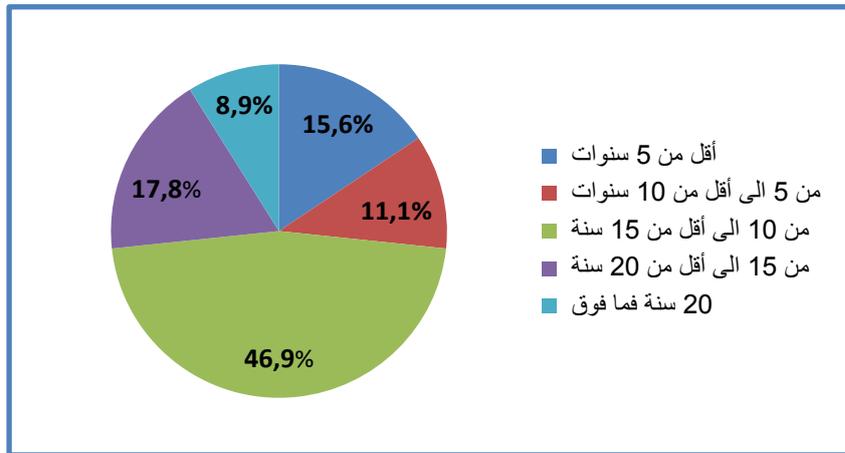
الجدول رقم (10-2): يوضح أفراد عينة الدراسة وفق المتغير الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
15.6	7	أقل من 5 سنوات
11.1	5	من 5 الى أقل من 10 سنوات
46.9	21	من 10 إلى أقل من 15 سنة
17.8	8	من 15 إلى أقل من 20 سنة
8.9	4	20 سنة فما فوق
100	45	المجموع

المصدر: بالإعتماد على نتائج التحليل SPss20.

بناءا على المعطيات الجدول أعلاه يمكن ترجمة إلى الشكل البياني الموالي:

الشكل رقم (6-2): يمثل أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: بناءا على نتائج التحليل SPss20.

يتضح من الشكل أعلاه أن نسبة الفئة الأولى التي لا تتعدى خبرتهم 5 سنوات قد بلغت 15.6% ، أما بالنسبة للفئة الثانية التي لا تتعدى خبرتهم 10 سنوات قد بلغت 11.1%، أما بالنسبة للفئة الثالثة قد بلغت نسبتها 46.7% وهي أعلى نسبة ضمن الفئة ذوي الخبرة الأكثر والتي تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، أما بالنسبة للفئة الرابعة قد بلغت 17.8%، و الفئة الخامسة بلغت نسبتها 8.9% و هي نتائج منطقية لنمو المؤسسات المتزايد و توظيفها للكفاءات الشابة و الإستثمار فيها، فمن خلال جهودها و طاقتها تحقق المزيد من التقدم و الإزدهار، و هذا ما يعزز القدرة العلمية و العملية على إستيعاب فقرات الإستبيان و الإجابة عليها بصورة مناسبة.

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، من حيث متغير الجنس و العمر و المؤهل العلمي، المركز الوظيفي و الخبرة المهنية، و سيتم عرض و تحليل نتائج الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية و التي تمثل إستجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الإستبيان و قد تم الإستعانة في ذلك ببرنامج SPSS20 (حسب الملحق رقم 05).
الفرع الأول: إستجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة بالمؤسسة الإقتصادية
سيتم إختبار البيانات هذا المحور خلال الفقرات من (1-15) من حيث المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (11-2): يوضح إستجابة أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة

رقم العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدلالة
1	التكرار	21	30	1	0	4.44	0.546	3	مرتفع جدا
	%	46.7	51.1	2.2	0				
2	التكرار	9	32	4	0	4.11	0.532	10	مرتفع
	%	20	71.11	8.89	0				
3	التكرار	25	13	6	1	4.38	0.806	5	مرتفع جدا
	%	55.56	28.9	13.33	2.1				
4	التكرار	11	28	4	2	4.07	0.720	12	مرتفع
	%	24.44	62.22	8.89	4.4				
5	التكرار	21	21	2	1	4.38	0.684	4	مرتفع جدا
	%	46.67	46.67	4.4	2.2				
الرقابة									
6	التكرار	25	17	1	2	4.44	0.755	2	مرتفع جدا
	%	55.56	37.78	2.22	4.44				
7	التكرار	19	20	4	2	4.24	0.802	8	مرتفع جدا
	%	42.22	44.44	8.89	4.44				
8	التكرار	22	16	3	3	4.22	0.997	9	مرتفع جدا
	%	48.88	35.55	6.67	2.22				
9	التكرار	21	19	1	4	4.27	0.889	6	مرتفع جدا
	%	46.67	42.22	2.22	8.89				
10	التكرار	26	16	1	2	4.47	0.757	1	مرتفع جدا
	%	57.78	35.56	2.22	4.44				
الإفصاح و الشفافية									
11	التكرار	17	23	4	1	4.24	0.712	7	مرتفع جدا
	%	37.78	51.11	8.89	2.22				
12	التكرار	10	22	10	3	3.87	0.842	14	مرتفع
	%	22.22	48.89	22.22	6.67				
13	التكرار	15	22	6	1	4.09	0.874	11	مرتفع
	%	33.33	48.89	13.33	2.22				
14	التكرار	10	20	13	2	3.84	0.824	15	مرتفع
	%	22.22	44.44	28.98	4.44				
15	التكرار	16	18	8	1	4.00	1.022	13	مرتفع
	%	35.6	40.0	17.8	2.22				
إدارة المخاطر									
المجموع									
/	/	/	/	/	/	4.0089	0.5216	/	/
/	/	/	/	/	/	4.2044	0.47766	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20.

يظهر الجدول من خلال إجابات إطارات المؤسسة محل الدراسة أن هناك مستوى مرتفع نسبيا فيما يتعلق بجميع محاور الحوكمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 4,2044 الدرجة الكلية 5%، كما تم تسجيل مستوى مرتفع فيما يتعلق بجميع المحاور الفرعية، وقد سجلت أكبر المتوسطات في محور الإفصاح والشفافية 4,32، وهو مستوى مرتفع، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية، أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال (0,47)، مما يعني أن إطارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور الحوكمة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ويمكن توضيح النتائج الكلية من خلال النتائج المتعلقة بالمحاور الفرعية الآتية:

1- إستجابات أفراد العينة نحو الرقابة

تم إختبار هذا المحور من خلال العبارات (1-2-3-4-5)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور الرقابة 4,27 وهي قيمة مرتفعة، مما يعني أن هناك إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على تواجد الرقابة في المؤسسة محل الدراسة كأداة لتطبيق الحوكمة، ويمكن توضيح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة كالتالي:

- **العبارة رقم 1:** "يتم وضع أنظمة رقابية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية" ؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,44 والانحراف المعياري 0,546، واحتلت العبارة المرتبة 2 بدرجة قبول مرتفع جدا، وهي نسبة جيدة تعبر عن مدى كفاية الأنظمة الرقابية في المؤسسة محل الدراسة وفعالية تصميمها بطريقة مناسبة تتلائم مع مختلف المعاملات.
- **العبارة رقم 2:** " يتم إعداد تقارير من قبل المراجع على مدى صحة القوائم المالية بمؤسستكم"؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,11 والانحراف المعياري 0,532 واحتلت العبارة المرتبة 10 بدرجة قبول مرتفع، مما يدل على أن المراجع يقوم بإبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة من خلال إعداد تقرير تتميز بالحيادة والإستقلالية.
- **العبارة رقم 3:** " تشرف لجنة المراجعة على العمليات ذات الصلة بالغش والأخطاء التي تقع في المؤسسة وكيفية تجنبها من خلال تطبيق الحوكمة" ؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,38 والانحراف المعياري 0,806 واحتلت العبارة المرتبة 5 بدرجة قبول مرتفع جدا، بالتالي فإن لجان المراجعة تسعى لتطبيق الحوكمة وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية للحد من الأخطاء غير مرغوب فيها واكتشافها فور وقوعها.
- **العبارة رقم 4:** " تضمن الرقابة الفعالة بالمؤسسة المساءلة المستمرة لها"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,07 والانحراف المعياري 0,720 واحتلت العبارة المرتبة 12 بدرجة القبول، وهذا يعني أن المؤسسة محل الدراسة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في المؤسسة والذين ينفذون الأعمال عن نتائج قراراتهم وأعمالهم من خلال تقييم وتقدير هذه الأعمال.

- العبارة رقم 5: " يهتم مجلس الإدارة بالتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,38 والانحراف المعياري 0,684، واحتلت العبارة المرتبة 4 بدرجة قبول مرتفع جداً، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية واكتشاف نقاط الضعف والقوة الخاصة بهذا النظام، وبالتالي فإن المؤسسة تتحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات التي من شأنها تطويره.

ويمكن القول من خلال الجدول أن محور الرقابة حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4,27 وانحراف معياري 0,46960 وهو متوسط حسابي جيد لأنه يقع في مجال الموافقة وعليه يمكن القول أن الرقابة تساهم في التأكد من مدى صحة وعدالة القوائم المالية وتعمل على تحسين صورتها وتطوير أدائها.

2- إستجابات أفراد العينة نحو الإفصاح والشفافية

يظهر من خلال الجدول إختبار البيانات المتعلقة بالإفصاح والشفافية من خلال الفقرات (6-7-8-9-10)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحاور ككل 4,32 وهي قيمة مرتفعة كما أن النتائج المتعلقة بالانحراف المعياري تظهر أن هناك فروق ضعيفة في إجاباتهم حيث بلغت قيمة الانحراف لجميع فقرات محور الإفصاح والشفافية 0,660، وبالتالي يمكن القول أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن البيانات المالية لها بكل مصداقية وشفافية ونزاهة، ويمكن توضيح ذلك من خلال المتوسط والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الآتي:

- العبارة رقم 6: " تلتزم المؤسسة بالإفصاح في البيانات المالية بغية إعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,44 وانحراف معياري قيمته 0,755، واحتلت العبارة المرتبة 2 بدرجة قبول مرتفعة جداً، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة في الوقت المناسب بدون تأخير وبالذقة الكافية.

- العبارة رقم 7: " يتم الإفصاح عن المعلومات الأساسية ضمن القوائم وأخرى ضمن ملحق القوائم المالية؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,24 وانحراف معياري قيمته 0,82، واحتلت العبارة المرتبة 8 بدرجة قبول مرتفعة جداً، وهي نسبة جيدة، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بإظهار وتقديم المعلومات الضرورية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية من خلال القوائم مالية وأخرى، يتم الإفصاح عليها في الملاحق التي يتم من خلالها إعطاء تفصيل عن بعض البنود في القوائم المالية.

- العبارة رقم 8: " تبنى الثقة في المؤسسة من خلال السلوك السليم والشفافية التي تتم مع أصحاب المصالح؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,22 وانحراف معياري قيمته 0,997، واحتلت العبارة المرتبة 9 بدرجة قبول مرتفعة جداً، وبالتالي فإن المؤسسة تتوجه نحو إرساء قواعد الشفافية وإتباع السلوك السليم لضمان النزاهة والثقة في المؤسسة محل الدراسة.

- العبارة رقم 9: "الحفاظ وحماية حقوق المساهمين يعمل في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح"؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,27 وانحراف معياري قيمته 0,889، واحتلت العبارة المرتبة 6 بدرجة قبول مرتفعة جدا، وبالتالي فإن توفير الحماية للمساهمين وضمان حقوقهم، والمعاملة المتساوية فيما بينهم وتوصيل المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة لهم، يؤدي إلى تعزيز الإفصاح والشفافية والثقة في المؤسسة محل الدراسة.
- العبارة رقم 10: "يعمل مجلس الإدارة على تقديم معلومات ذات مصداقية لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة"؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,47، وانحراف معياري قيمته 0,757 واحتلت العبارة المرتبة 1 بدرجة قبول مرتفعة جدا، بما أن مجلس الإدارة هو أعلى سلطة في المؤسسة وترجع إليه جميع الصلاحيات لإتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة، لتحقيق أهداف أصحاب المصلحة فهي ملزمة بتقديم معلومات ذات مصداقية وشفافية لتأكد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ومقارنتها بالأهداف المخططة والأهداف المحققة.
- يتضح من خلال ما سبق وما تم التوصل إليه أن إطارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك إفصاح وشفافية على مستوى صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر-؛ والذي احتل المرتبة 1 بمتوسط حسابي 4,32 وانحراف معياري 0,660 وهو متوسط حسابي جيد، لأنه يقع في مجال الموافقة، وعليه يمكن القول أن الإفصاح في البيانات المالية مطلبا جوهريا من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضا من مستخدميها.

3- إستجابات أفراد العينة نحو إدارة المخاطر

- تم إختبار بيانات هذا المحور خلال الفقرات (11-12-13-14-15)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور إدارة المخاطر ككل 4,00 وهي قيمة مرتفعة، مما يعني أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن المؤسسة تضع إستراتيجيات لتقادي الوقوع في الأزمات وذلك من خلال إدارة مخاطرها التي تعمل على تحديد مجملها وإجراءات الحد منها.
- العبارة رقم 11: "تسعى إدارة المخاطر في المؤسسة إلى تجنب الوقوع في الأزمات"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,24 وانحراف معياري قيمته 0,712، واحتلت العبارة المرتبة 7 بدرجة قبول مرتفعة جدا، وهذا يعني، بما أن المؤسسة محل الدراسة عرضة لعدة أزمات مالية تتعكس سلبا على تطور أداءها مما جعلها ملزمة على تخفيضها قدر الإمكان وذلك من خلال إدارة المخاطر التي تعمل على تحديد وقياس والسيطرة وتخفيض هذه المخاطر التي تواجه المؤسسة.
- العبارة رقم 12: "تهدف إدارة المخاطر إلى إعادة الثقة بين أطراف المصالح من خلال وضع إستراتيجية تحد من الدوافع الإنتهازية لمجلس الإدارة"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,87، وانحراف معياري قيمته 0,842، واحتلت العبارة المرتبة 14 بدرجة قبول مرتفعة، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تحدد من الدوافع الإنتهازية لمجلس الإدارة من خلال تطبيق السليم لإدارة المخاطر ووضع خطة محكمة مسبقا.

- العبارة رقم 13: "يؤدي إمام إدارة المخاطر بأهمية تطبيق الحوكمة إلى التقليل من المخاطر"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,09 وانحراف معياري قيمته 0,874 واحتلت العبارة المرتبة . بدرجة قبول مرتفعة، إن تطبيق السليم للحوكمة ومبادئها يؤدي إلى التقليل من المخاطر والأزمات المالية التي تتعرض إليها المؤسسة.
 - العبارة رقم 14: " تشمل الحوكمة المتبع في مجمع صيدال على إطار فعال وكفؤ في مواقف الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين"؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,84 وانحراف معياري قيمته 0,824 ، واحتلت العبارة المرتبة 15 بدرجة قبول مرتفعة، وبالتالي فإن مؤسسة صيدال ملزمة بوضع إطار كفاء وفعال لتسييد حقوق الدائنين والحد من الإعسار وتقديم تسهيلات في بعض الأحيان.
 - العبارة رقم 15: " تلتزم المؤسسة بإعداد تقرير دوري يتضمن تفاصيل إجراءات إدارة مخاطرها"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,00 وانحراف معياري قيمته 1,022 واحتلت العبارة المرتبة 13 بدرجة القبول مرتفعة، وبالتالي فإن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتقييم الدوري لمجمل المخاطر التي تواجهها بغية تحديد مختلف الإجراءات اللازمة لإدارتها.
- ويمكن القول أن محور إدارة المخاطر حصل على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4,20 وانحراف معياري قدر بـ 0,477، وهو متوسط حسابي جيد لأنه يقع في مجال الموافقة، وعليه يمكن القول أن هذا المحور يعتمد على تحديد مختلف المخاطر وتقادي الأزمات المالية التي يمكن أن تتعرض لها مؤسسة صيدال. بناء على النتائج المتوصل إليها يتضح أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور الحوكمة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ويظهر ذلك من خلال الرقابة والإفصاح والشفافية وإدارة المخاطر.
- الفرع الثاني: إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية**
- يتم إختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (16-30) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (12-2): توضيح إستجابة أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية

رقم العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدلالة
16	التكرار	8	11	21	5	3.49	0.920	12	مرتفع
	%	17.8	24.44	46.7	11				
17	التكرار	5	16	18	6	3.44	0.867	14	مرتفع
	%	11.1	35.6	40	13.33				
18	التكرار	8	18	9	10	3.53	1.036	10	مرتفع
	%	17.8	40	20	22.2				
19	التكرار	13	18	11	2	3.89	0.959	7	مرتفع
	%	28.9	40	24.4	4.4				
20	التكرار	13	20	10	2	3.98	0.839	5	مرتفع
	%	28.9	44.4	22.2	4.4				
21	التكرار	14	18	10	3	3.96	0.903	6	مرتفع
	%	31.1	40	22.2	6				
22	التكرار	11	24	9	1	4.00	0.739	4	مرتفع
	%	24.4	53.3	20	2.2				
23	التكرار	18	16	7	3	4.04	1.021	3	مرتفع
	%	40	36.6	15.6	6.7				
24	التكرار	8	10	16	9	3.29	1.121	15	متوسط
	%	17.8	22.2	35.6	20				
25	التكرار	10	18	9	8	3.67	1.022	9	مرتفع
	%	22.2	40	20	17.8				
26	التكرار	9	13	16	5	3.49	1.079	13	مرتفع
	%	20	28.9	35.6	11.1				
27	التكرار	11	12	12	9	3.51	1.141	11	مرتفع
	%	24.4	26.7	26.7	20				
28	التكرار	19	8	12	5	3.87	1.160	8	مرتفع
	%	42.2	17.8	26.7	11.1				
29	التكرار	16	22	4	3	4.13	0.842	1	مرتفع
	%	35.6	48.9	8.9	6.67				
30	التكرار	14	21	9	0	4.04	0.852	2	مرتفع
	%	31.33	46.7	20	0				
المجموع									
/	/					3.7556	0.47842	/	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحليل SPss20.

يتضح من الجدول السابق أن إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية تتجه نحو الموافقة بنسب عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 3,75 (الدرجة الكلية 5)؛ كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال (0,478)، مما يعني أن إطارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ويمكن توضيح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال من خلال الآتي:

- **العبارة رقم 16:** " يمكن تحسين المركز المالي للمؤسسة عن طريق تعديلات محاسبية لأحداث غير واقعة"؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,49 والانحراف المعياري قيمته 0,718 واحتلت العبارة المرتبة 12 بدرجة قبول مرتفعة، وهذا يعني أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بإظهار الوضع المالي لها بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع ويتم ذلك بتعديل الأرباح المعلنة بهدف التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق.
- **العبارة رقم 17:** " يقوم المحاسب بإستخدام قواعد وقوانين لتغيير الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة لتقديم صورة ايجابية عن عائد المؤسسة"؛ بلغ المتوسط لهذه العبارة 3,44 والانحراف المعياري قيمته 0,867، واحتلت العبارة المرتبة 14 بدرجة مرتفعة، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتحسين صورتها من خلال الإختيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والإستفادة من الثغرات القانونية.
- **العبارة رقم 18:** " تقوم المؤسسة بالتقليل من الوعاء الضريبي من خلال تغيير بعض القيم المحاسبية"؛ بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3,53 والانحراف المعياري قيمته 1,036 واحتلت العبارة المرتبة 10 بدرجة مرتفعة، وبالتالي فإن المؤسسة محل الدراسة تقوم بتخفيض الأرباح وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبذلك تعتبر من أهم دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي الذي تلجأ إليه المؤسسة بالإتفاق مع المالكين والتعاون مع المراجعين الخارجيين.
- **العبارة رقم 19:** " تساعد المحاسبة الإبداعية القائمين عليها في الحصول على تصنيف مهني بالمؤسسة"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,89 والانحراف المعياري قيمته 0,959 واحتلت العبارة المرتبة 07 بدرجة قبول مرتفعة، وهذا يعني أن المعنيين بتطبيق المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة يحصلون على تصنيف مهني وترقية ومكافآت وحوافز مرتبط بتلك الأرباح وكل هذا من أجل تحقيق مصالح شخصية.
- **العبارة رقم 20:** " تعتبر المؤسسة بأن القيام بعملية المحاسبة الإبداعية يقلل من عمليات التضرر المالي والإفلاس"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,98 والانحراف معياري قيمته 0,839 واحتلت العبارة المرتبة 05 بدرجة مرتفعة، وهي نسبة جيدة مما يدل على المؤسسة تلجأ إلى تطبيق المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على تمويل أو محافظة عليه في حالة وقوعها في أزمات سيولة على سبيل المثال أو حالة توقعها لحدوث إفلاس.

- **العبارة رقم 21:** "الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى من طرف المؤسسة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,96 والانحراف المعياري قيمته 0,903 واحتلت المرتبة 06 بدرجة مرتفعة، إن الثبات في استخدام البدائل والمعالجات والمحاسبة من فترة لأخرى يؤدي للحد من استخدام هذه السياسات لأغراض المحاسبة الإبداعية، ويمكن تغييرها إلا في الضرورة القصوى وتبيان المبررات لتغيير تلك القياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن ذلك.
- **العبارة رقم 22:** "الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال وعي مستخدمي القوائم المالية"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,00 والانحراف المعياري قيمته 0,739 واحتلت العبارة المرتبة 4 بدرجة مرتفعة، وبالتالي فإن تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية عن طريق التثقيف الذاتي لهذه الفئة يؤدي إلى التأكد من مدى صحة وسلامة وشفافية القوائم المالية التي من شأنه الحد من تلاعبات المحاسبين المبدعين.
- **العبارة رقم 23:** "المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لإستخدامها في إتخاذ القرارات"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,04 والانحراف معياري قيمته 1,021 واحتلت العبارة المرتبة 03 بدرجة قبول مرتفعة، وبالتالي فإن المعلومات والبيانات المالية الخالية من ممارسات غير أخلاقية والتلاعبات بالقيم يؤدي إلى إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية يعتمد عليها في إتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصلحة.
- **العبارة رقم 24:** "يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام الميزانية وجدول الحسابات"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,29 وانحراف المعياري قيمته 1,121، واحتلت العبارة المرتبة 15 بدرجة قبول متوسط، بما أن القوائم المالية المعلنة للمؤسسة محل الدراسة هي محور إهتمام المستثمرين على وجه الخصوص، ولهذا فإن المؤسسة يكون لديها الرغبة والحافز في إظهار هذه الأرقام بصورة إيجابية لذلك تعتمد الإدارة التغيير بأرقام الميزانية وجدول حسابات النتائج من أجل تحقيق ذلك.
- **العبارة رقم 25:** "تلجأ المؤسسات الإقتصادية إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,67 والانحراف المعياري قيمته 1,022 واحتلت العبارة المرتبة 9 بدرجة قبول مرتفعة، وبالتالي فإن مؤسسة صيدال تلجأ إلى المحاسبة الإبداعية من أجل تجميل صورتها أو من أجل إخفاء جميع إخفاقاتها المتكررة لإنقاذ نفسها من التعثرات أو الإفلاس أو تحقيق توقعات المحللين الماليين.
- **العبارة رقم 26:** "المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية للوضع المالي للمؤسسة"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,49 و الانحراف المعياري قيمته 1,079 واحتلت العبارة المرتبة 13 بدرجة قبول مرتفعة، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن وجود المرونة في استخدام الطرق

والبدائل المحاسبية توفر فرصا للتلاعب والخداع وعدم صدق نتائج العمليات المالية لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة.

- **العبارة رقم 27:** "يؤدي استخدام التلاعب المحاسبي إلى تغيير البيانات المالية الصادرة عن المؤسسة"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,51 والانحراف المعياري قيمته 1,141 واحتلت العبارة المرتبة 11 بدرجة قبول مرتفعة، مما يدل على أن استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف يؤدي إلى تحريف وتغيير البيانات المالية الصادرة عن مؤسسة صيدال.

- **العبارة رقم 28:** "ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية تقوم بإستغلال الثغرات القانونية والجبائية لذلك لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية"؛ بلغ المتوسط الحسابي 3,87 والانحراف المعياري قيمته 1,160 واحتلت العبارة المرتبة 08 بدرجة قبول مرتفعة، وعليه فإن المؤسسة محل الدراسة تستغل الثغرات القانونية في سبيل إظهار البيانات المالية، من خلال تغيير صورتها الحقيقية بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات.

- **العبارة رقم 29:** "سياسات الإفصاح وإجراءاته يجب أن تكون مكتوبة وواضحة للحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,13 والانحراف المعياري قيمته 0,842 واحتلت العبارة المرتبة 01 بدرجة قبول مرتفعة، وهي نسبة جيدة مما يعني أن الإفصاح وإجراءاته في مؤسسة صيدال هي واضحة وسهلة الفهم حيث تنشر القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاقها بمجموعة من التقارير والإفصاحات أو تفصيلات المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم، بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش والتضليل.

- **العبارة رقم 30:** "يعتمد تزايد أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بالمؤسسة عن غياب التطبيق السليم للإفصاح والشفافية وإدارة المخاطر والرقابة"؛ بلغ المتوسط الحسابي 4,04 والانحراف المعياري قيمته 0,852 واحتلت العبارة المرتبة 02 بدرجة قبول مرتفعة، وهي نسبة جيدة مما يدل على أن عدم التطبيق السليم لركائز الحوكمة يؤدي إلى النمو الظاهري في الأرباح الذي يوجد نتيجة لخفة يد براعة المحاسب ومنه يتجسد دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة القول أنه تم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إستجابة أفراد العينة في الإستبيان على مستوى محور الحوكمة وما يتضمن من ركيزة الرقابة، ركيزة الإفصاح والشفافية، وركيزة إدارة المخاطر وكذا محور المحاسبة الإبداعية، وذلك بإختبار بيانات المحاور وتوضيح النتائج المتوصل إليها، وسيتم إختبار فرضيات الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض و تحليل بيانات الدراسة الميدانية سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها أو بطلانها، من خلال إختبار الفرضية الرئيسية و فرضياتها الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار الفرضيات الفرعية و الرئيسية تم إجراء إختبار كولموجروف - سميرنوف (Kolmogorov - sirmirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفتراضات تحليل الإنحدار، و للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal distribution) كإختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الإختبارات العملية تشترط أن تكون التوزيع طبيعياً.

و قد تم إجراء الإختبار بعد توزيع كل الإستبيانات و جمعها و كانت النتائج كمايلي:

جدول رقم (13-2): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

محتوى المحور	قيمة الإختبار Z	مستوى الدلالة (Sig)	محاور الإستبيان
الحوكمة	1.168	0.130	المحور الأول
المحاسبة الإبداعية	0.672	0.785	المحور الثاني
الإستبيان ككل		0.496	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج التحليل SPSS20 حسب الملحق رقم (06).

يتضح من خلال الجدول رقم (13-2) أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05) أي

$SIG > 0.05$ ، و هذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي و يمكن إستخدام الإختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: إختبار الفرضيات الفرعية

لإختبار الفرضيات تم الإعتماد على نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط (régression linéaire)

$(y = aX - b)$ ، و الذي يسمح بدراسة إمكانية وجود علاقة تأثير بين المتغيرات، كما تم الإعتماد على معامل الإرتباط بيرسون (P) لمعرفة طبيعة العلاقة طردية أو عكسية ومعامل التحديد (R^2) لمعرفة نسبة التغير في المتغير التابع و التي تعود إلى المتغير المستقل، كما تم الإستناد إلى مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) عند تحليل فرضيات الدراسة أي بمستوى ثقة (95%).

يمكن توضيح نتائج إختبار الفرضيات الفرعية (أنظر الملحق رقم (07) يوضح نتائج إختبار الفرضيات

الفرعية للفرضية الرئيسية) من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (14-2): يوضح نتائج إختبار الفرضيات الفرعية

المتغير المستقل الحوكمة	المتغير التابع	ثابت الإنحدار (a)	معامل الإنحدار (B)	معامل الإرتباط (R)	معامل لتحديد (R ²)	قيمة (T)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة (SIG)
ركيزة الرقابة	المحاسبة الإبداعية	0.465	1.768	0.456	0.208	3.363	11.310	0.002
ركيزة الإفصاح و الشفافية		0.366	2.171	0.505	0.255	3.841	14.757	0.000
ركيزة إدارة المخاطر		0.435	2.012	0.475	0.225	3.537	12.508	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS20 حسب الملحق رقم (07).

بالإعتماد على الجدول رقم (14-2) كان إختبار الفرضيات الفرعية كالآتي:

1- الفرضية الفرعية الأولى

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء-الجزائر - "

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (14-2) لتحليل الإنحدار الخطي البسيط، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (1.768) في حين بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين (0.465) و بذلك فإن هذه النسبة ضعيفة نسبيا بين الرقابة و المحاسبة الإبداعية، و هذه المعاملات معامل الإنحدار و الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$)، و هذا ما أوضحه إختبار (T) ، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تطبق ركيزة الرقابة حيث لها تأثير على الحد من محاسبة الإبداعية.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت (0.208) مما يعني أن نسبة 20.8 من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة الرقابة ، و كانت قيمة إختبار (F) مقدره بـ: (11.310).

كما كان مستوى الدلالة (Sig= 0.002) و هو أقل من مستوى المعنوية ($a \leq 0.05$)، و بهذه النتائج ترفض الفرضية الفرعية " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية" .

2- الفرضية الفرعية الثانية

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء-الجزائر - "

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (14-2) لتحليل الإنحدار الخطي البسيط، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح و الشفافية، و المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (2.171) في حين بلغت معامل الإرتباط بين المتغيرين (0.366) و بذلك فإن هذه النسبة متوسطة نسبيا بين الإفصاح و

الشفافية و المحاسبة الإبداعية، و هذه المعاملات - معامل الإنحدار و الارتباط - ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) و هذا ما أوضحه (T) مما يدل على أن ركيزة الإفصاح و الشفافية تحد من ممارسات محاسبة الإبداعية.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.255) مما يعني أن نسبة (25.5) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة الإفصاح و الشفافية ، و كانت قيمة إختبار (F) مقدرة بـ 14.775 كما كان مستوى الدلالة (SIG=0.000) أقل من مستوى معنوية. و بهذه النتائج تقبل الفرضية الفرعية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية"

3- الفرضية الفرعية الثالثة

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - "

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (14-2) لتحليل الإنحدار الخطي البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك أثر لركائز الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (2.012) في حين بلغت معامل الارتباط بين المتغيرين (0.435) و بذلك فإن هذه النسبة ضعيفة نسبيا بين إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية، و هذه المعاملات - معامل الإنحدار و الارتباط - ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$)، و هذا ما أوضحه (T) مما يدل على أن ركيزة إدارة المخاطر تحد من ممارسات محاسبة الإبداعية.

أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.225) مما يعني أن نسبة (22.5) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة إدارة المخاطر ، و كانت قيمة إختبار (F) مقدرة بـ 3.537 كما كان مستوى الدلالة (SIG=0.007) أقل من مستوى المعنوية.

و بهذه النتائج تقبل الفرضية الفرعية : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - "

يتضح من خلال الفرضيات الفرعية أن فعالية تطبيق الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية تظهر من خلال ركيزة الرقابة، الإفصاح و شفافية و إدارة المخاطر.

الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية

تم إختبار الفرضية الرئيسية و التي مفادها " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة و محاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال ، بنفس الطريقة التي تم من خلالها إختبار الفرضيات الفرعية. حيث كانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (15-2): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الإنحدار (a)	معامل الإنحدار (B)	معامل الارتباط (R)	معامل لتحديد (R ²)	قيمة (T)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة (SIG)
الحوكمة	المحاسبة الإبداعية	0.556	1.416	0.556	0.309	4.382	19.201	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20 حسب الملحق رقم (07).

يتضح من خلال الجدول رقم (15-2) لتحليل الإنحدار الخطي البسيط الذي إستخدم لمعرفة هل هناك أثر لعمليات الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، أظهر وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعمليات الحوكمة على المحاسبة الإبداعية حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (1.416) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.556) بنسبة متوسطة بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية، و هذه المعاملات - معامل الإنحدار و الارتباط- ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) ، مما يدل على أن عمليات الحوكمة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركيزة الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر في المؤسسة محل الدراسة، و هذا ما أوضحه إختبار (T).

أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت (0.309)، يعني أن نسبة (30.9) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها للحوكمة و قد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية، كما أن مستوى الدلالة (Sig = 0.000) أقل من مستوى معنوية (0.05) و عليه يرفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي تعيد بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -

خلاصة القول أنه تم في هذا المطلب إستخدام التوزيع للبيانات و الإنحدار الخطي البسيط لإختبار فرضيات الدراسة المتمثلة في الفرضية الرئيسية المتعلقة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - و المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة و الفرضيات الفرعية المتعلقة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محور المحاسبة الإبداعية و المحاور الفرعية للحوكمة.

خلاصة القول أنه تم في هذا المبحث الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض و تحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، كما تم عرض البيانات الأساسية المتمثلة في إستجابات أفراد العينة نحو فعالية الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال المحاور الفرعية للحوكمة و المتمثلة في ركيزة الرقابة و ذلك بنسبة ضعيفة و ركيزة الإفصاح و الشفافية بنسبة متوسطة نسبيا، و ركيزة إدارة المخاطر بنسبة ضعيفة نسبيا، و إختبار المحاور و تحليل النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى فرضيات الدراسة

و إختبارها المتعلقة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - و ذلك بنسبة متوسطة.

خلاصة الفصل الثاني

إستهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي فعالية الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر العمال بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - و من هذا المنطلق تم الإعتماد على الإستبيان و المقابلة في جمع البيانات و المعلومات، ثم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي و إثبات صدق الإستبيان بناء على معامل ألفا كرونباخ و برنامج SPSS20، و ذلك بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية لتحليل نتائج الإستبيان، كما تم الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض و تحليل للنتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية و كذلك البيانات الأساسية المتمثلة في إستجابات أفراد العينة نحو فعالية الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال المحاور الفرعية المتمثلة في ركيزة الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر، و قد تم التوصل من خلال تحليل النتائج إلى إختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - كما يتضح من خلال الفرضيات الفرعية أن فعالية الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تظهر ضمن ركيزة الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر.

الغائقة

خاتمة

في إطار ما سبق تم توضيح دور الحوكمة في ضبط و توجيه الممارسات الإدارية و المالية و إحترام الضوابط و السياسات المرسومة، بإعتبارها هذه الأخيرة إلتقاء الممارسات و القواعد و الإجراءات السلمية لإدارة المؤسسة، و ذلك بموجب قواعد و معايير تحكمها بصورة ملتزمة بهدف ضمان قدر كافي من الإفصاح و الشفافية و النزاهة في عرض المعلومات للأطراف ذات الصلة بنشاط المؤسسة و أصحاب المصلحة، في إطار تطبيق ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، الذي يعمل على تجميل المركز المالي للمؤسسة من خلال تحويل أرقام البيانات مما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه معدوما، و التأثير على إنطباعات مستخدمي القوائم المالية، و تظهر فعالية الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق ركائزها التي تعتبر من الدعائم الأساسية بإعتبارها نظام رقابي متكامل و المتمثلة في الرقابة و الإفصاح و الشفافية، و إدارة المخاطر، و بالتالي مساعدة أطراف المصلحة بالأخص مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات الصحيحة و المناسبة و إعادة الثقة و المصادقية فيها.

1- نتائج الدراسة

تتمثل نتائج الدراسة في جانبين يتم توضيحها فيمايلي:

1-1 نتائج الدراسة النظرية

تم الوقوف على جملة من النتائج في الدراسة النظرية تتمثل في:

- ✓ الحوكمة نظام تعتمده المؤسسات من أجل ضمان الإدارة السليمة لأصولها و موردها و المحافظة على حقوق كل من لهم علاقة معها؛
- ✓ المحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني و ذلك من خلال الإستفادة من الثغرات القانونية و الثاني غير قانوني ينتج من التلاعب و التحريف بالأرقام المحاسبية، لإعطاء صورة غير حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ المؤسسات الإقتصادية المتعثرة تلجأ إلى المحاسبة الإبداعية لإنقاذ مركزها أو لتأخير إفلاسها؛
- ✓ تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة لممارسة أساليب و طرق المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية و تظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة لما يضلل المستفيدين من القوائم المالية؛

- ✓ يؤدي شيوع ممارسات تطبيقات المحاسبة الإبداعية و إنتشارها إلى إثارة الشكوك حول جودة القوائم المالية و من ثم فقدان الثقة في أصحاب العلاقة من مستخدمي القوائم و معديها، في مدى الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات؛
- ✓ تعتبر الرقابة ركيزة هامة من ركائز الحوكمة إذا تتفاعل مع كلا من ركيزتي إدارة المخاطر و الإفصاح و الشفافية لتحقيق مساءلة الإدارة في حماية حقوق أصحاب المصلحة؛
- ✓ يعد الإفصاح في البيانات المالية مطلباً جوهرياً من أجل إرساء الشفافية و المصداقية، و ذلك من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة و الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة بها و مختلف الأحداث اللاحقة التي تتيح معلومات جديدة مرتبطة بالقوائم المالية التي تم إعدادها؛
- ✓ يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز الحوكمة أن تضع إستراتيجيات و مجموعة من الخطط سعياً منها لتفادي وقوع المؤسسة في الأزمات و للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ عدم الإهتمام بجوهر المعلومات و الإكتفاء فقط بالشكل القانوني يؤدي إلى فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإتباع أساليب محاسبة الإبداعية.

2-1 نتائج الدراسة التطبيقية

تمثلت نتائج الدراسة التطبيقية في النقاط الموالية:

- ✓ تقوم مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - على إرساء مجموعة من المبادئ من خلال تطبيق الآليات المناسبة و العوامل الأساسية للوصول إلى الحوكمة الجيدة التي تقوم على خلق معايير العدالة، الشفافية، الإفصاح و المسؤولية؛
- ✓ تظهر مساهمة الحوكمة بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - للحد من ممارسات محاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركيزة الرقابة بنسبة ضعيفة نسبياً، أما بالنسبة لركيزة الإفصاح و الشفافية فهي بنسبة متوسطة نسبياً، أما بالنسبة للركيزة الثالثة و المتمثلة في إدارة المخاطر بنسبة ضعيفة نسبياً؛
- ✓ المعلومات التي تقدمها مؤسسة صيدال تتميز بالشفافية و المصداقية و ذلك من خلال قيامها بالإفصاح عن البيانات المالية في سجل التجاري و المحضر الخاص بالحسابات في الجرائد و ذلك نهاية كل سنة، وذلك لإيصال جميع المعلومات للأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب؛

- ✓ تبين أن فعالية الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء-الجزائر- يكون من خلال ركيزة الرقابة عن طريق أنظمتها الرقابية الفعالة التي تحد من هيمنة الإدارة و محاولتها لتحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين؛
 - ✓ تعمل مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - على الحد من المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركيزة إدارة المخاطر التي تعمل على وضع مجموعة من الخطط و الإستراتيجيات و التوجهات لتفادي الوقوع في الأزمات المالية التي قد تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة؛
 - ✓ تحقيق التكامل و الإنسجام بين مختلف ركائز الحوكمة بمؤسسة صيدال الدار البيضاء - الجزائر -، يؤدي إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و شفافية و ذلك بإفصاح كافئ عن مختلف المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الأطراف المهمة بالمؤسسة؛
 - ✓ تقوم مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر- بإتخاذ إجراءات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- من خلال الإطلاع على آراء أفراد المؤسسات بخصوص واقع المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - ، فقد أجمعت أغلب هذه الأفراد على أن هناك تحسين للمركز المالي للمؤسسة عن طريق تعديلات محاسبة من خلال الإستفادة من الثغرات القانونية.

2- إختبار الفرضيات

تم إختبار صحة الفرضيات على النحو الموالي:

➤ الفرضية الرئيسية

نصت الفرضية على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية" من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، و منه تثبت صحة الفرضية بوجود علاقة بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية، و يكون بذلك من خلال التطبيق السليم لقواعد الحوكمة و الإلتزام بمبادئها و آلياتها و تحسين مستوى الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية لإظهار البنود المحاسبية بصورة مطابقة و معبرة عن واقعها، و عليه فإن العلاقة بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية تكمن من خلال ركائز الحوكمة التي تعمل على الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية

بناء على النتائج السابقة تم إختبار الفرضيات الفرعية الموالية:

- الفرضية الفرعية الأولى

نصت الفرضية على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية"، من وجهة نظر أفراد العينة الدراسة، و منه تثبت صحة الفرضية بوجود علاقة بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال التطبيق أو الإستخدام الأمثل لآلياتها الداخلية و الخارجية التي تعمل على ضمان مساءلة المتسمرة لها من طرف أصحاب المصلحة و الرقابة على القوائم المالية من أجل إكتشاف التلاعب و التحريف في البيانات المالية.

- الفرضية الفرعية الثانية

نصت الفرضية على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية"، و منه تثبت صحة الفرضية بوجود علاقة بين ركيزة الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال تطبيقها للعمل على إرساء الشفافية و المصداقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضة من مستخدميها، و سلاح فعالا للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الفرعية الثالثة

نصت الفرضية على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($a \leq 0.05$) بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية"، و منه تثبت صحة الفرضية بوجود علاقة بين ركيزة إدارة المخاطر و المحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال وضع مؤسسة صيدال لمجموعة من الإستراتيجيات التي تعمل على الحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعيا منها لتقادي وقوع المؤسسة في عدة أزمات مالية، و بالتالي تسعي إدارة المخاطر لتخفيضها قدر الإمكان.

3- المقترحات

تتمثل أهم المقترحات نحو هذه الدراسة في مايلي:

- ✓ ضرورة تطبيق نظام الحوكمة و تفعيله في جميع المؤسسات الإقتصادية؛
- ✓ زيادة درجة الإهتمام بموضوع الحوكمة و الإلتزام بالمبادئ و الآليات الداعمة لها لإكتساب الثقة بين أصحاب المصالح و العمل على زيادة أداء المؤسسة؛

- ✓ العمل على تفعيل دور الحوكمة و حث المؤسسات على تطبيقها لما لها من دور في زيادة الإفصاح و الشفافية الأمر الذي ساعد على التقليل من ممارسات محاسبة الإبداعية؛
- ✓ قيام المؤسسات بدورات تكوينية و ترشيديية حول الإستعمال السيئ للمحاسبة الإبداعية؛
- ✓ الإفصاح عن تغيير السياسات المتبعة في المؤسسة الإقتصادية يساعد في الكشف عن ممارسات محاسبية الإبداعية؛
- ✓ الإطلاع على ما يصدر من أدلة مهينة و معايير دولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ إعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس تسمح للمؤسسة بإستغلالها لأغراض التلاعب؛
- ✓ إعطاء دور كبير للرقابة الخارجية و ضمان إستقلاليتها من أجل كشف حالات التلاعب التي تمارسها المؤسسة؛
- ✓ زيادة الوعي الثقافي و التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية عن طريق عرض برامج المحاسبة المالية التي تتم فيها توضيح ممارسات محاسبة الإبداعية.

4- آفاق الدراسة

بعد الإنتهاء من معالجة إشكالية التي ركزت على التعرف على مدى تأثير الحوكمة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية، ظهرت العديد من الجوانب و الإشكالية الجديرة بمواصلة البحث فيها، و منها :

- ✓ دور أساليب الرقابة الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ التشريعات الجزائرية و دورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر؛
- ✓ مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؛
- ✓ دور معايير التدقيق الدولية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية في ضوء التطورات الحديثة.

قائمة

المصادر و المراجع

قائمة المراجع

1. الكتب

أولاً: باللغة العربية

1. إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسل الأموال، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010.
2. أحمد خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014.
3. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة و حوكمة المؤسسات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
5. أيمن صالح سلامة، الإحصاء (أسس و مبادئ)، دار النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013.
6. خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال، سناء عطية فراج، سمية أمين علي، دراسات في المراجعة، الناشر جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، القاهرة، 2010.
7. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
8. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها - أساليبها - أثارها، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2011.
9. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ، مفاهيم - مبادئ - التجارب - المتطلبات - الدار الجامعية للنشر و التوزيع، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
10. عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليج الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوءها و أساليبها و سبل الحد منها، بدون دار النشر، الطبعة الأولى، بغداد، 2015.
11. علاء فرحات طالب، إيمان شيخان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
12. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري "دراسة مقارنة"، دار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2009.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. Fikret Toksoz, good governance: improving quality of life, these publications, turkey, 2008.
2. vaiva kiaupaite grushniene, Creative accounting practice : doesit compromise the integrity of accounting ethics, specialization finance and accounting, school of business and governance, Tallinn, 2018.

.II رسائل و أطروحات

أولا: باللغة العربية

1. ألاء مهدي الهادي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج (مبيلر) في قياس إدارة الأرباح، أطروحة ماجستير (غير منشورة)، كلية الإدارة و الإقتصاد، قسم المحاسبة، تخصص علوم محاسبية، جامعة القادسية، 2017.
2. أمينة فداوي، دور ركائز الحوكمة في الحد في ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة و التسويق، جامعة باجي مختار، 2014.
3. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة و التسويق، جامعة باجي مختار، 2014.
4. أنس ناظم عبد الستار، آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في الشركات المملوكة للدولة، أطروحة ماجستير (غير منشورة) ، كلية الإدارة و الإقتصاد، قسم العلوم المالية و المصرفية، جامعة القادسية، 2017.
5. شتونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص الدراسات المحاسبية و الجبائية المعمقة، جامعة قاصدي مباح، 2016.
6. عثمان عثمانية، الحوكمة و أثرها على الأداء المالي للشركة: دراسة مقارنة لبعض الشركات الأمريكية و الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم اقتصادية، تخصص تحليل استراتيجي صناعي، مالي و محاسبي، جامعة تبسة، 2011.

7. محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة- دراسة حالة مجمع صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة ورقلة، 2017.

8. محمد محمود أحمد صالح السباعي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة، تخصص في فلسفة المحاسبية و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2018.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. ivomijoc and branka remenaric », « Creative accounting motive, techniques and possibilities of prevention », publication reserved, December 14.
2. Laura Nunes des reis, Provision and contingent liabilities, a comparaison betnessprotugal and the United kingdom, ixte business school, institute universities de lisbor, 2015.
3. Nils Soguels, creative accounting ; a process for finance ministers to influence governments financial performances evidence from sincis cantonsn, faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publics, université de Lausanne, 2014.

III. الملتقيات

1. رحيم حسن، حوكمة الشركات المساهمة و دورها في التنمية الإقتصادية، الملتقى الدولي حول: الحوكمة و التنمية المحلية، جامعة برج بوعرييج، 7-8 ديسمبر 2015.
2. غريب بولرياح، عبد الباقي يضاف، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013.
3. مرزاقه صالح وبوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول: الإبداع و التغيير التنظيمي في منظمات حديثة، جامعة البليدة، 12-13 ماي 2010.

4. مناد خديجة، دور التدقيق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية و الدولية، ملتقى حول: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية، جامعة سيدي بلعباس، 17 أفريل 2018.

IV. المجلات

أولاً: باللغة العربية

1. أحمد خليفة هلال درهمون، جودة المراجعة و آليات حوكمة الشركات، مجلة الإقتصاد و المالية، العدد الأول، الجزائر، 2018.
2. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الإقتصادية و الإدارية، العدد8، ديسمبر 2010.
3. طلال سليمان جريهه، سليمان حسن الشتاوي، حمدان الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة إدارة الأعمال، مجلد 11، عدد2، الأردن، 2015.
4. عصام محمد الطويل، أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية و المحاسبة و الإدارية، العدد 09، فلسطين، 2018.
5. ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من أثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 47، بغداد، 2016.
6. منصور عبدالقادر محمد منصور، أثر الحوكمة على فاعلية اتخاذ القرارات كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية: (دراسة مقارنة بين الجامعات الحكومية و الخاصة في قطاع غزة، مجلة الإقتصاد الدولي و العولمة، العدد 01، جامعة الأقصى (غزة)، 2018.
7. نعيم تومان مرمون الزيايدي، تأثير أساليب محاسبة الإبداعية على مصداقية، القوائم المالية، مجلة القادسية، العدد 2، العراق، 2015.
8. الهادي أحمد محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسن هاتف، حوكمة الشركات و دورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على عينة من تقارير مالية، مجلة الدراسات العليا، العدد 28، السودان، 2017.
9. هادي آدم محمد إبراهيم، مجيد عبد الحسن هاتف، قاسم محمد عبد الله البعاج، حوكمة و دورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية، مجلة الدراسات العليا، مجلد7، عدد 28، السودان 2017.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. Artur holda, anna staszal, **definitions, perception and dunctioning of creation accounting in the theory and practrice of different languages, countries and parts of the world**, china, USA business review, issue, vol 15, Poland, 2016.
2. chi-keung eand man, **corporate governance and profit management**, journal of applied business research, issue2, vol 22, hong kong, 2013.
3. Mahessh singh rajput, **creative accounting ; some aspects**, international journal of business and administration research review, issue 4, vol 2, Jan-march, 2014.
4. Odia and ogeidu, « **corporate governance regulatory agency and creative accounting practice in Nigeria** », journal of social sciences, issue 8, Vol 4, Nigeria, 2013.
5. Omika bhalla saluja, **creative accounting ; the way accounting cook**, journal of finance research review, issue 9, vol 4, jacpur, 2016, pp : 28-29.
6. Polya katsamunska, « **the concept of governance and public governance theories** », journal of economic alternatives, issues, 2016.
7. Triki damant ; **sana the corporate governance mechanism, evidence from Tunisian banks, iosr journal of business and management**, Faculty of economy sciences and management, university of Sfax, issue 6, vol 9, Tunis, 2013.

الملاحق

الملحق رقم 1: إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشيخ العربي التبسي - تبسة-

كلية العلوم الإقتصادية, العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص مالية المؤسسة

إستمارة الإستبيان



السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي يتناول موضوع:

" الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية "

" في المؤسسة الإقتصادية "

دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر-

والذي يدرس على مستوى مؤسستكم في إطار إستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر من كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من جامعة تبسة، نأمل من سيادتكم التعاون والتكرم بالإجابة على العبارات التي يتضمنها هذا الإستبيان، و نرجوا الالتزام بالدقة لما لذلك من آثار إيجابية على نتائج البحث، ونعدكم أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وأنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

أخيرا تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير على حسن تعاونكم سلفا.

تحت اشرف الأستاذة:

● حليمي سارة

من إعداد الطالبتين:

● فضل الدين صفاء

● قوسم مريم

السنة الجامعية: 2019/2018

القسم الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

1- الجنس:

أ- ذكر ب- أنثى

2- العمر:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة
 من 41 إلى 50 سنة 51 سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي:

أ- بكالوريا ب- ليسانس ج- ماستر
 د- ماجستير هـ- دكتوراه و- شهادة أخرى

4- المركز الوظيفي:

أ- مدير ب- رئيس مصلحة ج- محاسب
 د- مراجع داخلي هـ- وظيفة أخرى

- في حالة وجود وظيفة أخرى يرجى تحديدها...

5- الخبرة المهنية:

أ- أقل من 5 سنوات ب- من 5 إلى أقل من 10 سنوات
 د- من 10 إلى أقل من 15 سنة ج- من 15 إلى أقل من 20 سنة
 هـ- من 20 فما فوق

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول: واقع الحوكمة بمجمع صيدال

الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في إقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافية, وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين, ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات المؤسسات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية ووجود إجراءات للحد من الفساد.

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موفق	غير موفق بشدة
الرقابة						
1	يعمل أصحاب المصلحة بوضع أنظمة رقابية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بمؤسستكم.					
2	يتم إعداد تقارير من قبل المراجع على مدى صحة القوائم المالية لمؤسستكم.					
3	تشرف لجنة المراجعة على العمليات ذات الصلة بالغش والأخطاء التي تقع في المؤسسة وكيفية تجنبها من خلال تطبيق الحوكمة.					
4	تضمن الرقابة الفعالة بالمؤسسة المساءلة المستمرة لها .					
5	يهتم مجلس الإدارة بالتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
الإفصاح و الشفافية						
6	تلتزم المؤسسة بالإفصاح في البيانات المالية بغية إعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة.					
7	يتم الإفصاح عن المعلومات الأساسية ضمن القوائم المالية وأخرى يتطلب الإفصاح عليها في ملحق القوائم المالية.					
8	تبنى الثقة في المؤسسة من خلال السلوك السليم والشفافية التي تتم مع أصحاب لمصالح.					
9	الحفاظ وحماية حقوق المساهمين يعمل في الارتقاء بمستوي الشفافية والإفصاح.					

					يعمل مجلس الإدارة على تقديم معلومات ذات مصداقية لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.	10
إدارة المخاطر						
					تسعى إدارة المخاطرة في المؤسسة إلى تجنب الوقوع في الأزمات.	11
					تهدف إدارة المخاطر إلى إعادة الثقة بين أطراف المصالح من خلال وضع إستراتيجية تحد من الدوافع الإنتهازية لمجلس الإدارة.	12
					يؤدي إلمام إدارة المخاطر بأهمية تطبيق الحوكمة إلى التقليل من المخاطر.	13
					تشتمل الحوكمة المتبع في مجمع صيدال على إطار فعال وكفؤ في موافق الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين.	14
					تلتزم المؤسسة بإعداد تقرير دوري يتضمن تفاصيل إجراءات إدارة مخاطرها.	15

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبة المالية غير الجيدة من صورة غير حقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة وفق ما يرغب فيها معدو هذه القوائم عن طريق الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موفق	غير موفق بشدة
16	يمكن تحسين المركز المالي للمؤسسة عن طريق تعديلات محاسبية لأحداث غير واقعة.					
17	يقوم المحاسب باستخدام قواعد و قوانين لتغيير الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة لتقديم صورة إيجابية عن عائد المؤسسة.					
18	تقوم المؤسسة بالقليل من الوعاء الضريبي من خلال تغيير بعض القيم المحاسبية.					
19	تساعد المحاسبة الإبداعية القائمين عليها في الحصول على تصنيف مهني بالمؤسسة .					
20	تعتبر المؤسسة بأن القيام بالعمليات المحاسبية الإبداعية يقلل من عمليات التعثر المالي و الإفلاس.					
21	الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى من طرف المؤسسة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
22	الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال وعي مستخدمي القوائم المالية.					
23	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لإستخدامها في إتخاذ القرارات.					
24	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام الميزانية و جدول حسابات النتائج .					
25	تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أولتأخير إفلاسها.					
26	المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب و إظهار صورة غير حقيقة للوضع المالي للمؤسسة .					
27	يؤدي إستخدام التلاعب المحاسبي الى تغيير البيانات المالية الصادرة عن المؤسسة.					

					ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية تقوم باستغلال الثغرات القانونية والجبائية لذلك لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية.	28
					سياسات الإفصاح و إجراءاته يجب أن تكون مكتوبة و واضحة للحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .	29
					يعتمد تزايد أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بالمؤسسة عن غياب التطبيق السليم للإفصاح والشفافية وإدارة المخاطر والرقابة.	30

الملحق رقم 2: قائمة الأساتذة المحكمين



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

إستمارة مقدمة للأساتذة الذين قاموا بتحكيم الإستیبيان

الخاص بمذكرة ماستر

تخصص: مالية المؤسسة

تحت عنوان: الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة - الجزائر -

الرقم	إسم الأستاذ	الإمضاء
1	أ. يوسف عبايدية	
2	أ. مدفوني مليكة	
3	أ. سارة عزابيزة	
4	أ. زريقي عمار	
5	أ. بوطورة فضيلة	

تقبلوا منا فائق الإحترام و التقدير

تحت إشراف الأستاذة:

- سارة حليمي

من إعداد الطالبتين:

- فضل الدين صفاء

- قوسم مريم

السنة الجامعية: 2019/2018

الملحق رقم 3: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

الجداول التكرارية

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	23	51,1	51,1	51,1
Valide انثى	22	48,9	48,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	7	15,6	15,6	15,6
من 30 إلى 45 سنة	16	35,6	35,6	51,1
Valide من 41 إلى 50 سنة	15	33,3	33,3	84,4
51 سنة فأكثر	7	15,6	15,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المؤهل التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بكالوريا	15	33,3	33,3	33,3
ليسانس	15	33,3	33,3	66,7
Valide ماستر	7	15,6	15,6	82,2
ماجستير	3	6,7	6,7	88,9
شهادات أخرى	5	11,1	11,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مدير	7	15,6	15,6	15,6
رئيس مصلحة	9	20,0	20,0	35,6
محاسب	5	11,1	11,1	46,7
مراجعا داخلي	6	13,3	13,3	60,0
وظيفة أخرى	18	40,0	40,0	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 05 سنوات	7	15,6	15,6	15,6
من 05 إلى أقل من 10 سنوات	5	11,1	11,1	26,7
من 10 إلى أقل من 15 سنة	21	46,7	46,7	73,3
من 15 إلى أقل من 20 سنة	8	17,8	17,8	91,1
20 سنة فما فوق	4	8,9	8,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الملحق رقم 4: قياس صدق و ثبات أداة الدراسة ألفا كرونباخ

1- ألفا كرونباخ لإجمالي العبارات

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	45	100,0
Observations Exclues ^a	0	,0
Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,881	30

-ألفاكرونباخ المحاور

أ- ألفاكرونباخ المحور الأول: الحوكمة

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,873	15

ب- ألفاكرونباخ المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,775	15

الملحق رقم 5: عرض و تحليل النتائج

يوضح إستجابة أفراد عينة بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -

-1 تكرار العبارات

يعمل أصحاب المصلحة بوضع أنظمة رقابية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بمؤسستكم.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	1	2,2	2,2	2,2
موافق	23	51,1	51,1	53,3
موافق بشدة	21	46,7	46,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يتم إعداد تقارير من قبل المراجع على مدى صحة القوائم المالية لمؤسستكم.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	4	8,9	8,9	8,9
موافق	32	71,1	71,1	80,0
موافق بشدة	9	20,0	20,0	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تشرف لجنة المراجعة على العمليات ذات الصلة بالغش والأخطاء التي تقع في المؤسسة وكيفية تجنبها من خلال تطبيق الحوكمة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
محاييد	6	13,3	13,3	15,6
موافق	13	28,9	28,9	44,4
موافق بشدة	25	55,6	55,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تضمن الرقابة الفعالة بالمؤسسة المساءلة المستمرة لها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	4	8,9	8,9	13,3
Valide موافق	28	62,2	62,2	75,6
موافق بشدة	11	24,4	24,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يهتم مجلس الإدارة بالتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
محايد	2	4,4	4,4	6,7
Valide موافق	21	46,7	46,7	53,3
موافق بشدة	21	46,7	46,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تلتزم المؤسسة بالإفصاح في البيانات المالية بغية إعطاء صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	1	2,2	2,2	6,7
Valide موافق	17	37,8	37,8	44,4
موافق بشدة	25	55,6	55,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يتم الإفصاح عن المعلومات الأساسية ضمن القوائم المالية وأخرى يتطلب الإفصاح عليها في ملحق القوائم المالية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	4	8,9	8,9	13,3
Valide موافق	20	44,4	44,4	57,8
موافق بشدة	19	42,2	42,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تبنى الثقة في المؤسسة من خلال السلوك السليم والشفافية التي تتم مع أصحاب لمصالح.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	3	6,7	6,7	8,9
محايد	3	6,7	6,7	15,6
موافق	16	35,6	35,6	51,1
موافق بشدة	22	48,9	48,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الحفاظ وحماية حقوق المساهمين يعمل في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8,9	8,9	8,9
محايد	1	2,2	2,2	11,1
موافق	19	42,2	42,2	53,3
موافق بشدة	21	46,7	46,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يعمل مجلس الإدارة على تقديم معلومات ذات مصداقية لمتابعة وتقييم أداء المؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	1	2,2	2,2	6,7
موافق	16	35,6	35,6	42,2
موافق بشدة	26	57,8	57,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تسعى إدارة المخاطرة في المؤسسة إلى تجنب الوقوع في الأزمات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
محايد	4	8,9	8,9	11,1
موافق	23	51,1	51,1	62,2
موافق بشدة	17	37,8	37,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تهدف إدارة المخاطر إلى إعادة الثقة بين أطراف المصالح من خلال وضع إستراتيجية تحد من الدوافع الإنتهازية لمجلس الإدارة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	6,7	6,7	6,7
محايد	10	22,2	22,2	28,9
موافق	22	48,9	48,9	77,8
موافق بشدة	10	22,2	22,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يؤدي إمام إدارة المخاطر بأهمية تطبيق الحوكمة إلى التقليل من المخاطر.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	1	2,2	2,2	4,4
محايد	6	13,3	13,3	17,8
موافق	22	48,9	48,9	66,7
موافق بشدة	15	33,3	33,3	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تشتمل الحوكمة المتبع في مجمع صيدال على إطار فعال وكفؤ في موافق الإعسار وتنفيذ حقوق الدائنين.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	13	28,9	28,9	33,3
موافق	20	44,4	44,4	77,8
موافق بشدة	10	22,2	22,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تلتزم الشركة بإعداد تقرير دوري يتضمن تفاصيل إجراءات إدارة مخاطرها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	4,4	4,4	4,4
غير موافق	1	2,2	2,2	6,7
محايد	8	17,8	17,8	24,4
موافق	18	40,0	40,0	64,4
موافق بشدة	16	35,6	35,6	100,0

Total	45	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

يمكن تحسين المركز المالي للمؤسسة عن طريق تعديلات محاسبية لأحداث غير واقعة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	11,1	11,1	11,1
محايد	21	46,7	46,7	57,8
موافق	11	24,4	24,4	82,2
موافق بشدة	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يقوم المحاسب باستخدام قواعد و قوانين لتغيير الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة لتقديم صورة إيجابية عن عائد

المؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	13,3	13,3	13,3
محايد	18	40,0	40,0	53,3
موافق	16	35,6	35,6	88,9
موافق بشدة	5	11,1	11,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بالقليل من الوعاء الضريبي من خلال تغيير بعض القيم المحاسبية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	22,2	22,2	22,2
محايد	9	20,0	20,0	42,2
موافق	18	40,0	40,0	82,2
موافق بشدة	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تساعد المحاسبة الإبداعية القائمين عليها في الحصول على تصنيف مهني بالمؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	2	4,4	4,4	6,7
محايد	11	24,4	24,4	31,1
موافق	18	40,0	40,0	71,1
موافق بشدة	13	28,9	28,9	100,0

Total	45	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

تعتبر المؤسسة بأن القيام بالعمليات المحاسبية الإبداعية يقلل من عمليات التعثر المالي و الإفلاس.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	4,4	4,4	4,4
محايد	10	22,2	22,2	26,7
Valide موافق	20	44,4	44,4	71,1
موافق بشدة	13	28,9	28,9	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى من طرف المؤسسة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	6,7	6,7	6,7
محايد	10	22,2	22,2	28,9
Valide موافق	18	40,0	40,0	68,9
موافق بشدة	14	31,1	31,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الحد من أثار المحاسبة الإبداعية من خلال وعي مستخدمي القوائم المالية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
محايد	9	20,0	20,0	22,2
Valide موافق	24	53,3	53,3	75,6
موافق بشدة	11	24,4	24,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لإستخدامها في إتخاذ القرارات.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	3	6,7	6,7	8,9
Valide محايد	7	15,6	15,6	24,4
موافق	16	35,6	35,6	60,0
موافق بشدة	18	40,0	40,0	100,0

Total	45	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام الميزانية و جدول حسابات النتائج.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	4,4	4,4	4,4
غير موافق	9	20,0	20,0	24,4
محاييد	16	35,6	35,6	60,0
موافق	10	22,2	22,2	82,2
موافق بشدة	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	17,8	17,8	17,8
محاييد	9	20,0	20,0	37,8
موافق	18	40,0	40,0	77,8
موافق بشدة	10	22,2	22,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب و إظهار صورة غير حقيقة للوضع المالي للمؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	4,4	4,4	4,4
غير موافق	5	11,1	11,1	15,6
محاييد	16	35,6	35,6	51,1
موافق	13	28,9	28,9	80,0
موافق بشدة	9	20,0	20,0	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يؤدي استخدام التلاعب المحاسبي الى تغيير البيانات المالية الصادرة عن المؤسسة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	9	20,0	20,0	22,2
محاييد	12	26,7	26,7	48,9
موافق	12	26,7	26,7	75,6

موافق بشدة	11	24,4	24,4	100,0
Total	45	100,0	100,0	

ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات قانونية تقوم باستغلال الثغرات القانونية والجبانية لذلك لا تؤثر على موثوقية البيانات المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	5	11,1	11,1	13,3
محايد	12	26,7	26,7	40,0
موافق	8	17,8	17,8	57,8
موافق بشدة	19	42,2	42,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

سياسات الإفصاح وإجراءاته يجب أن تكون مكتوبة و واضحة للحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	6,7	6,7	6,7
محايد	4	8,9	8,9	15,6
موافق	22	48,9	48,9	64,4
موافق بشدة	16	35,6	35,6	100,0
Total	45	100,0	100,0	

يعتمد تزايد أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بالمؤسسة عن غياب التطبيق السليم للإفصاح والشفافية وإدارة المخاطر والرقابة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
محايد	9	20,0	20,0	22,2
موافق	21	46,7	46,7	68,9
موافق بشدة	14	31,1	31,1	100,0
Total	45	100,0	100,0	

-2 إجمالي المتوسطات و الإنحرافات المعيارية

المحور الأول: الحوكمة

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يعمل أصحاب المصلحة بوضع أنظمة رقابية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بمؤسستكم.	45	4,44	,546
لمؤسستكم المالية القوائم صحة مدى على المراجع قبل من تقارير إعداد يتم	45	4,11	,532
من تجنبها وكيفية المؤسسة في تقع التي والأخطاء بالغش الصلة ذات العمليات على المراجعة لجنة تشرف الحوكمة تطبيق خلال	45	4,38	,806
. لها المستمرة المساءلة بالمؤسسة الفعالة الرقابة تضمن	45	4,07	,720
. الداخلية الرقابة نظام فعالية مدى من بالتأكد الإدارة مجلس يهتم	45	4,38	,684
. للمؤسسة المالي للمركز حقيقية صورة إعطاء بغية المالية البيانات في الإفصاح المؤسسة تلتزم	45	4,44	,755
القوائم ملحق في عليها الإفصاح يتطلب وأخرى المالية القوائم ضمن الأساسية المعلومات عن الإفصاح يتم المالية.	45	4,24	,802
. لمصالح أصحاب مع تتم التي والشفافية السليم السلوك خلال من المؤسسة في الثقة تبنى	45	4,22	,997
. والإفصاح الشفافية بمستوي الارتقاء في يعمل المساهمين حقوق وحماية الحفاظ	45	4,27	,889
. المؤسسة أداء وتقييم لمتابعة مصداقية ذات معلومات تقديم على الإدارة مجلس يعمل	45	4,47	,757
. الأزمات في الوقوع تجنب إلى المؤسسة في المخاطرة إدارة تسعى	45	4,24	,712
الدوافع من تحد إستراتيجية وضع خلال من المصالح أطراف بين الثقة إعادة إلى المخاطر إدارة تهدف الإدارة لمجلس الإنتهازية	45	3,87	,842
. المخاطر من التقليل إلى الحوكمة تطبيق بأهمية المخاطر إدارة إمام يؤدي	45	4,09	,874
. الدائنين حقوق وتنفيذ الإعسار موافق في وكفؤ فعال إطار على صيدال مجمع في المتبع الحوكمة تشتمل	45	3,84	,824
مخاطرها إدارة إجراءات تفاصيل يتضمن دوري تقرير بإعداد الشركة تلتزم	45	4,00	1,022
N valide (listwise)	45		

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
واقعة غير لأحداث محاسبية تعديلات طريق عن المؤسسة المالي المركز تحسين يمكن	45	3,49	,920
صورة لتقديم المؤسسة حسابات في المسجلة الأرقام لتغيير قوانين و قواعد باستخدام المحاسب يقوم المؤسسة عائد عن إيجابية	45	3,44	,867
المحاسبية القيم بعض تغيير خلال من الضريبي الوعاء من بالقليل المؤسسة تقوم	45	3,53	1,036
بالمؤسسة مهني تصنيف على الحصول في عليها القائمين الإبداعية المحاسبة تساعد	45	3,89	,959
الإفلاس و المالي التعثر عمليات من يقلل الإبداعية المحاسبية بالعمليات القيام بأن المؤسسة تعتبر	45	3,98	,839
أساليب استخدام من المؤسسة طرف من لأخرى فترة من المحاسبية السياسات استخدام في الثبات الإبداعية المحاسبة	45	3,96	,903
المالية القوائم مستخدم و عي خلال من الإبداعية المحاسبة أثار من الحد	45	4,00	,739
إتخاذ في لإستخدامها ملائمة تكون الإبداعية المحاسبة ممارسات من الخالية المحاسبية المعلومات القرارات	45	4,04	1,021
جدول و الميزانية بأرقام التلاعب خلال من الإبداعية المحاسبة سياسات تمارس أن للإدارة يمكن النتائج حسابات	45	3,29	1,121
نفسها لإنفاذ صورتها تحسين بقصد الإبداعية المحاسبة أساليب تطبيق إلى الاقتصادية المؤسسات تلجأ إفلاسها أولتأخير	45	3,67	1,022
للوضع حقيقة غير صورة إظهار و للتلاعب فرصا توفر المحاسبية الأساليب بها تتمتع التي المرونة للمؤسسة المالي	45	3,49	1,079
المؤسسة عن الصادرة المالية البيانات تغيير الى المحاسب التلاعب إستخدام يؤدي	45	3,51	1,141
لذلك و الجبائية القانونية الثغرات باستغلال تقوم قانونية ممارسات هي الإبداعية المحاسبة ممارسات المالية البيانات موثوقية لاتؤثر على	45	3,87	1,160
المحاسبة أساليب إستخدام من للحد واضحة و مكتوبة تكون أن يجب إجراءاته و الإفصاح سياسات الإبداعية	45	4,13	,842
والشفافية للإفصاح السليم التطبيق غياب عن بالمؤسسة الإبداعية للمحاسبة التلاعب أساليب تزيد يعتمد والرقابة المخاطر وإدارة	45	4,04	,852
N valide (listwise)	45		

3- إجمالي المتوسطات و الإنحرافات المعيارية لجميع المحاور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الإجمالي	45	3,9800	,42160
المحور_م_رئيسي	45	4,2044	,47766
المحور_التابع	45	3,7556	,47842
محور_الرقابة	45	4,2756	,46960
محور_الإفصاح_والشفافية	45	4,3289	,66079
محور_إدارة_المخاطر	45	4,0089	,52216
N valide (listwise)	45		

الملحق رقم 6: نتائج التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	المحور_م_رئيسي	المحور_التابع	محور_الرقابة	محور_الافصاح _والشفافية	محور_إدارة_المخاطر
N	45	45	45	45	45
Paramètres normaux ^{a,b}					
Moyenne	4.2044	3.7556	4.2756	4.3289	4.0089
Ecart-type	.47766	.47842	.46960	.66079	.52216
Différences les plus extrêmes	Absolue	.174	.100	.155	.198
	Positive	.112	.100	.077	.155
	Négative	-.174-	-.089-	-.155-	-.198-
Z de Kolmogorov-Smirnov	1.168	.672	1.041	1.330	1.520
Signification asymptotique (bilatérale)	.130	.758	.229	.058	.020

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

الملحق رقم 7: نتائج إختبار الفرضيات الدراسية

1- الفرضية الرئيسية

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variabiles introduites	Variabiles supprimées	Méthode
1	المحور_م_رئيسي ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور_التابع

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,556 ^a	,309	,293	,40238	,309	19,201	1	43	,000

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور_م_رئيسي

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	3,109	1	3,109	19,201	,000 ^b
1 Résidu	6,962	43	,162		
Total	10,071	44			

a. Variable dépendante : المحور_التابع

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور_م_رئيسي

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,416	,537		2,635	,012
المحور_م_رئيسي	,556	,127	,556	4,382	,000

a. المحور_التابع Variable dépendante :

2- الفرضيات الفرعية

2-1- الفرضية الفرعية الأولى

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	محور_الرقابية ^b	.	Entrée

a. المحور_التابع Variable dépendante :

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,456 ^a	,208	,190	,43063	,208	11,310	1	43	,002

a. المحور_الرقابية Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,097	1	2,097	11,310	,002 ^b
1 Résidu	7,974	43	,185		
Total	10,071	44			

a. المحور_التابع Variable dépendante :

b. المحور_الرقابية Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,768	,595		2,973	,005
محور_الرقابة	,465	,138	,456	3,363	,002

a. Variable dépendante : المحور_التابع

2-2- الفرضية الفرعية الثانية

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	محور_الافصاح_والشفا فية ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور_التابع

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,505 ^a	,255	,238	,41758	,255	14,757	1	43	,000

a. محور_الافصاح_والشفا. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,573	1	2,573	14,757	,000 ^b
1 Résidu	7,498	43	,174		
1 Total	10,071	44			

a. المحور_التابع. Variable dépendante :

b. محور_الافصاح_والشفا. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,171	,417		5,206	,000
1 محور_الافصاح_والشفا	,366	,095	,505	3,841	,000

a. المحور_التابع. Variable dépendante :

2-3- الفرضية الفرعية الثالثة

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	محور_إدارة_المخاطر ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور_التابع

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,475 ^a	,225	,207	,42595	,225	12,508	1	43	,001

a. المحور_إدارة_المخاطر. Valeurs prédites : (constantes),

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,269	1	2,269	12,508	,001 ^b
1 Résidu	7,802	43	,181		
Total	10,071	44			

a. المحور_التابع. Variable dépendante :

b. المحور_إدارة_المخاطر. Valeurs prédites : (constantes),

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,012	,497		4,047	,000
1 محور_إدارة_المخاطر	,435	,123	,475	3,537	,001

a. المحور_التابع. Variable dépendante :

المخلص

يتناول البحث مدى مساهمة الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -، و قد قسم البحث إلى الدراسة النظرية و الدراسة التطبيقية، و تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي و أسلوب الإستبيان لجمع البيانات و تحليل النتائج.

و تثبت النتائج أن مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - تقوم بتطبيق الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركائزها الأساسية و المتمثلة في الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر، كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على تفعيل دور الحوكمة و حث المؤسسات على تطبيقها لما لها من دور في زيادة الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصلحة لإعطاء المساهمين و المستثمرين الأمن و الأمان لأموالهم، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة ، المحاسبة الإبداعية، الرقابة، إدارة المخاطر، إفصاح و الشفافية

Abstract

The research examines the contribution of governance to reducing creative accounting practices of SIDAL Company – Algeria-.

The research divided into theoretical study and applied study; the analytical descriptive method and questionnaire method, were used to collect data and analyze results.

The results show that SIDAL Company Algeria implements governance to reduce creative accounting practices through its core pillars of control, disclosure, transparency and risk management.

The study also concluded with number of recommendation, the most important of wich are: To activate the role of governance and encourage institutions to implement it because of its role in increasing disclosure and transparency in financial reports and making it available to all stakeholders to give shareholders and investors the security and safety of their money, wich helps to reduce creative accounting practices in economic institutions.

Key-words: governance, creative accounting, control, risk management, disclosure and transparency.