الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

إعداد الطالب:
➢ عوادي عبد القادر

الأستاذة المشرفة:
➢ د/ العمري أصيلة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	هيئة الارتباط	الصفة
جودي محمد رمزي	أستاذ	جامعة بسكرة	رئيسا
العمري أصيلة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مشرفا ومقررا
زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا
بروبة إلهام	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا
زين يونس	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا
ضيف الله محمد الهادي	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022/2021
قسم: علوم التجارية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

إعداد الطالب:
- عوادي عبد القادر

الأستاذة المشرفة:
- د/ العمري أصيلة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	هيئة الارتباط	الصفة
جودي محمد رمزي	أستاذ	جامعة بسكرة	رئيسا
العمري أصيلة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مشرفا ومقررا
زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا
بروبة إلهام	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	مناقشا
زين يونس	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا
ضيف الله محمد الهادي	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا

بسم الله الرحمان الرحيم

الإهداء

إلى أغلى وأعز ما أملك في هذا الوجود والدتي حفظها الله وجزاها عنا كل الخير.

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

إلى كل إخواني وأخواتي وأبناءهم وبناتهم.

إلى كل الأهل والأقارب ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع.

إلى جميع الأصدقاء والزملاء.

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

إن أول الشكر هو لله الواحد ذو الفضل العظيم على جميع نعمه.

أتقدم بجزيل الشكر الخالص والخاص إلى الدكتورة **العمري أصيلة** على مساعدتي في إنجاز هذا العمل.

وأتوجه كذلك بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل.

ونشكر عمال وإطارات مجمع صيدال الذين قدموا لنا كل المعلومات والتسهيلات.

كما نتوجه بالشكر إلى كل من وقف بجانبنا وأمدنا بيد المساعدة ولو بكلمة طيبة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك عن طريق إسقاط الجانب النظري للدراسة على مجمع صيدال للأدوية خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019، بحيث تم استعمال نموذج كوثاري 2005 لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال من خلال المستحقات الاختيارية، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة باستبانة لجمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج $SPSS_{v25}$ وذلك لإظهار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال خلال السنوات 2010-2019 من فترة الدراسة عن طريق استعمال المستحقات الاختيارية، ويعود السبب لعدم فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في السنوات الأولى من جهة والتغير في النظام المحاسبي من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على فعالية استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، محاسبة إبداعية، مجلس الإدارة، مراجع خارجي، مراجع داخلي، لجنة المراجعة.

Abstract:

This study aims to identify the extent to which the use of corporate governance mechanisms contributes in reducing negative creative accounting practices, by dropping the theoretical side of the study on the Saidal Pharmaceutical group during the period 2010 to 2019, so we used the Kothari 2005 model to measure creative accounting practices in Saidal group through optional dues, also we used The descriptive analytical approach, where the study tool represented by a questionnaire was designed to collect and analyze data by using SPSSv25 software, to demonstrate the relationship between corporate governance mechanisms and negative creative accounting practices.

The study found that there are statistically significant indicators of the practice of negative creative accounting in Saidal group during the years 2010-2019 of the study period by using optional benefits. The reason is the ineffective application of the principles of governance in the early years on the one hand, and the change in the accounting system on the other hand. The study also found that there are statistically significant indicators of the effectiveness of using internal and external corporate governance mechanisms in reducing negative creative accounting practices in Saidal group.

Keywords: corporate governance, creative accounting, board of directors, external auditor, internal auditor, audit committee.

الإهداء	-
شكر وتقدير	-
الملخص	I
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	IX
قائمة الأشكال البيانية	XI
قائمة الملاحق	XII
قائمة الإختصارات والرموز	XIII
مقدمة	أ-ك
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	**54-12**
تمهيد	13
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	**14**
المطلب الأول: عوامل ظهور حوكمة الشركات	14
أولا: نظرية الوكالة	14
ثانيا: انهيار بعض الشركات	15
ثالثا: نظرية أصحاب المصالح	16
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وأهدافها وأهميتها	17
أولا: مفهوم حوكمة الشركات	17
ثانيا: أهداف حوكمة الشركات	20
ثالثا: أهمية حوكمة الشركات	21
المطلب الثالث: متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بها	23
أولا: متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	23
ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	26
المبحث الثاني: خصائص ومبادئ ومعايير حوكمة الشركات	**28**
المطلب الأول: خصائص حوكمة الشركات	28
أولا: الانضباط	28
ثانيا: الشفافية والإفصاح	28

ثالثا: الاستقلالية	29
رابعا: المساءلة	30
خامسا: المسؤولية	30
سادسا: العدالة	31
سابعا: المسؤولية الاجتماعية	31
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	32
أولا: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	33
ثانيا: الحقوق المعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	33
ثالثا: المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء	33
رابعا: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات	33
خامسا: الإفصاح والشفافية	34
سادسا: مسئوليات مجلس الإدارة	35
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن هيئات دولية مماثلة	37
أولا: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية والمالية	37
ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن شركات التمويل الدولية	38
ثالثا: مبادئ التوجيهية الخاصة بحوكمة الشركات المملوكة للدولة	38
رابعا: المبادئ الصادرة عن صندوق النقد الدولي	39
المبحث الثالث: ركائز وآليات حوكمة الشركات	**41**
المطلب الأول: ركائز حوكمة الشركات	41
أولا: المساءلة وإدارة المخاطر	41
ثانيا: الشفافية والمكاشفة والعدالة والنزاهة	42
ثالثا: المسؤولية الائتمانية والرقابة الذاتية	43
رابعا: تفعيل دور أصحاب المصالح والمناخ الأخلاقي	43
المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات	45
أولا: الآليات الداخلية	46
ثانيا: الآليات الخارجية	50
خلاصة الفصل	**54**

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	**99-55**
تمهيد	56
المبحث الأول: عموميات حول المحاسبية الإبداعية	**57**
المطلب الأول: ظهور المحاسبة الإبداعية وتعريفاتها	57
أولا: ظهور المحاسبة الإبداعية	57
ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية	58
المطلب الثاني: ماهية الإبداع المحاسبي	62
أولا: مفهوم الإبداع	62
ثانيا: خصائص الإبداع المحاسبي وخطواته	63
ثالثا: مجالات الإبداع المحاسبي ومصادره	63
رابعا: عوامل تحقق الإبداع المحاسبي	64
المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع الشركات لممارستها	66
أولا: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية	67
ثانيا: دوافع الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية	69
المبحث الثاني: المنظور الشكلي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	**73**
المطلب الأول: أشكال وأهداف المحاسبة الإبداعية	73
أولا: أشكال المحاسبة الإبداعية	73
ثانيا: أهداف المحاسبة الإبداعية	78
المطلب الثاني: معوقات المحاسبة الإبداعية	80
المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وتقنياتها	81
أولا: أخلاقيات المحاسبة الإبداعية	81
ثانيا: تقنيات المحاسبة الإبداعية	82
ثالثا: طرائق المحاسبة الإبداعية باستخدام معايير المحاسبة الدولية	84
المبحث الثالث: الممارسات السلبية للمحاسبية الإبداعية وسبل مكافحتها	**86**
المطلب الأول: الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	86
أولا: القوائم المالية	86
ثانيا: القوائم المالية الجزئية	90
المطلب الثاني: نماذج الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية	93

أولا: نماذج المستحقات	93
ثانيا: عرض نماذج الكشف عن المحاسبة الإبداعية	94
المطلب الثالث: كيفيات مكافحة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	97
أولا: سبل التقليل والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الداخلية	97
ثانيا: سبل التقليل والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الخارجية	98
خلاصة الفصل	**99**
الفصل الثالث: دور آليات الحوكمة في التأثير على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	**127-100**
تمهيد	101
المبحث الأول: دور آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	102
المطلب الأول: دور مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	102
أولا: ماهية مجلس الإدارة	102
ثانيا: مساهمة مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	104
المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	106
أولا: ماهية لجان المراجعة	106
ثانيا: أنشطة وأعمال لجنة المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	109
المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	112
أولا: ماهية المراجعة الداخلية	112
ثانيا: مساهمة المراجعة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	114
المبحث الثاني: دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	**116**
المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	116
أولا: ماهية المراجعة الخارجية	116
ثانيا: دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	118
المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية الأخرى في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	121
أولا: دور المنظمات الدولية في مجال التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	121
ثانيا: دور القوانين والتشريعات في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	123
ثالثا: دور المحللين الماليين في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	124
رابعا: دور الأسواق المالية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	125
خلاصة الفصل	**127**

الفصل الرابع: واقع استخدام آليات الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال	**183-128**
تمهيد	129
المبحث الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة	**130**
المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال	130
أولا: التطور التاريخي لمجمع صيدال	130
ثانيا: التعريف بمجمع صيدال	131
ثالثا: مهام مجمع صيدال	132
رابعا: أهداف مجمع صيدال	132
خامسا: خصائص مجمع صيدال (GROUPE SAIDAL)	133
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	134
أولا: دراسة الهيكل التنظيمي للمجمع	134
ثانيا: مديريات مجمع صيدال	136
ثالثا: مصانع الإنتاج	138
رابعا: مراكز التوزيع	139
خامسا: فروع المجمع	139
سادسا: مساهمات المجمع لدى الشركات الأخرى	140
المبحث الثاني: قياس ممارسة مجمع صيدال للمحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج كوثاري	**142**
المطلب الأول: حساب إجمالي المستحقات لمجمع صيدال	142
أولا: مجتمع ونموذج الدراسة	142
ثانيا: حساب قيمة المستحقات الكلية	143
المطلب الثاني: حساب المستحقات غير الإختيارية لمجمع صيدال	145
أولا: حساب متغيرات معادلة المستحقات غير الإختيارية	145
ثانيا: حساب قيمة المستحقات غير الإختيارية	147
المطلب الثالث: ممارسة المحاسبة الإبداعية لمجمع صيدال	149
أولا: حساب قيمة المستحقات الإختيارية	149
ثانيا: عرض النتائج وتحليلها	150
المبحث الثالث: تقييم مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	**152**
المطلب الأول: طريقة وصف وتحليل توزيع عينة الدراسة	152

أولا: الوسائل المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة	152
ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة	155
ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	155
المطلب الثاني: تحليل توزيع عينة الدراسة	156
أولاً: خصائص وتحليل عينة الدراسة	156
ثانياً: الصدق والثبات لفقرات الاستمارة	159
ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي	160
المطلب الثالث: مناقشة فرضيات الدراسة	169
أولاً: اختبار الفرضيات بإستخدام الارتباط (Corrélation de Pearson)	169
ثانياً: اختبار الفرضيات بإستخدام الاستقلالية	172
ثالثاً: اختبار الفرضيات بإستخدام الانحدار البسيط	176
خلاصة الفصل	**183**
الخاتمة	**188-184**
قائمة المراجع	**189**
الملاحق	**204**

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-02	المسميات والأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية	61
02-02	الفرق بين الإبداع والابتكار	62
03-02	دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية	71
04-02	المنافع والخسائر المحتملة الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	72
05-02	الفروقات الرئيسية بين التلاعب المحاسبي والغير محاسبي	84
06-02	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	91
07-02	أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	92
01-03	إجراءات المراجعة الخارجية المضادة لممارسة المحاسبة الإبداعية	120
01-04	البطاقة الفنية الخاصة بمجمع صيدال	131
02-04	المستحقات الكلية لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019	144
03-04	معادلة الإنحدار للمستحقات غير الإختيارية خلال الفترة 2010-2019	146
04-04	معاملات الإنحدار ومستوى المعنوية لكل منها خلال الفترة 2010-2019	147
05-04	معاملات الإنحدار ومستوى المعنوية لكل منها خلال الفترة 2010-2019	148
06-04	المستحقات الإختيارية لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019	149
07-04	تحديد السنوات التي قام مجمع صيدال بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة 2010-2019	150
08-04	درجات مقياس ليكرت الخماسي	154
09-04	مقياس تحديد المعدل النسبي للوسط الحسابي	154
10-04	عدد الاستمارات الموزعة والصحيحة	155
11-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	156
12-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	157
13-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	158
14-04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	158
15-04	معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة	159
16-04	معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية لمحاور الاستبانة	160
17-04	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	160
18-04	يبين تحليل فقرات المحور الأول	161
19-04	يبين تحليل فقرات المحور الثاني	163
20-04	يبين تحليل فقرات المحور الثالث	165
21-04	يبين تحليل فقرات المحور الرابع	167
22-04	يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في مجمع صيدال لتحقيق أهدافه	169
23-04	يبين نتائج معامل الارتباط بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية والحصول على الإمتيازات	170

24-04	يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	171
25-04	يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	171
26-04	يبين نتائج العلاقة بين استخدام آليات حوكمة الشركات داخل مجمع صيدال وتحقيق أهدافه	173
27-04	يبين نتائج العلاقة بين الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال والحصول على امتيازات	174
28-04	يبين نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال	175
29-04	يبين نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال	176
30-04	يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات داخل مجمع صيدال	176
31-04	يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحصول على امتيازات الدخل داخل مجمع صيدال	178
32-04	يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال	179
33-04	يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال	180

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	25
02-01	أهمية الإفصاح والشفافية	29
03-01	خصائص الحوكمة	32
04-01	آليات تطبيق حوكمة الشركات	45
01-02	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	60
02-02	طرق تمهيد الدخل	75
03-02	التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة الشركة في تمهيد الدخل	76
04-02	يوضح الإطار النظري لممارسات التلاعب المحاسبي	77
05-02	أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي	79
06-02	النموذج المفاهيمي للعوامل التي تؤثر في المحاسبة الإبداعية	83
01-03	آليات تطبيق مجلس الإدارة لمبادئ حوكمة الشركات	104
01-04	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	135

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الترخيص بالقيام بالدراسة الميدانية في مجمع صيدال	205
02	الميزانية المالية لمجمع صيدال سنة 2016	206
03	الميزانية المالية لمجمع صيدال سنة 2017	210
04	الميزانية المالية لمجمع صيدال سنة 2018	215
05	الميزانية المالية لمجمع صيدال سنة 2019	220
06	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS في معالجة نموذج كوثاري	225
07	استمارة الاستبيان الخاصة بالدراسة	227
08	القائمة الأسمية للمحكمين	231
09	معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان	232
10	اختبار كولموجروف سميرنوف للتوزيع الطبيعي	233
11	نتائج طريقة التجزئة النصفية	234
12	الاحصائيات الوصفية لمحاور الاستبيان	235
13	تحليل فقرات المحور الأول	236
14	تحليل فقرات المحور الثاني	237
15	تحليل فقرات المحور الثالث	238
16	تحليل فقرات المحور الرابع	240
17	اختبار الارتباط (Corrélation de Pearson)	242
18	اختبار الاستقلالية	243

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SAIDAL	Groupe Saidal	مجمع صيدال
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
CRD	Research And Development Center	مركز البحث والتطوير
ISO	ISO	نظام الجودة
OECD	Organization for Economic co-Operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations	لجنة رعاية المنظمات
GCGF	Global Corporate Goveranance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقرير المالي الدولية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية

مقدمة

يشهد العالم في الآونة الأخيرة تدهور في الأوضاع الاقتصادية، بسبب مختلف أشكال الفساد المالي والتلاعب في الحسابات المالية بمختلف الأساليب التي تعيق تحقيق تنمية اقتصادية مستديمة، خاصة بعد انهيار وإفلاس العديد من كبريات الشركات على المستوى الدولي دون سابق إنذار، هذا بسبب التلاعب والإبداع السلبي، وضعف الممارسات الإدارية والمحاسبية الخاطئة التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، خصوصا مع دخول التكنولوجيا في شتى الميادين والاستعمال السلبي لها.

إذ تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث أساليب التلاعب المحاسبي، حيث تؤثر على جودة المعطيات والبيانات المالية عن طريق تحريف وإخفاء الأداء الفعلي للشركات بقصد تظليل مستخدمي هذه البيانات من خلال استغلال المرونة المحاسبية في ظل تعدد البدائل والطرق المحاسبية، مما يؤدي إلى زعزعت ثقة المتعاملين الاقتصاديين في جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة، مما أدى الى المطالبة بوضع حد لمثل هذه الممارسات السلبية، ووضع حلول ومن بينها ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل وفعال يسعى للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن.

حيث تعتبر حوكمة الشركات أداة فعالة لضمان الإفصاح الجيد والتأكد من مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات والضمانة الأساسية لاستمرار مزاولة الشركات لنشاطها وتطويرها فهي بمثابة الآليات التي تحميها من الانهيار المفاجئ، كما تسعى حوكمة الشركات إلى دعم الثقة في البيانات المالية المعروضة لخدمة شريحة كبيرة من مستخدميها الداخليين والخارجيين.

أولا: إشكالية الدراسة

إن الظروف المتفشية في العالم في السنوات الأخيرة لبيئة الأعمال الاقتصادية ولجوء العديد من إدارات كبرى الشركات المساهمة المدرجة في البورصة إلى تحسين من الوضع المالي للشركة سواءاً من خلال المركز المالي أو قائمة التدفقات المالية أو لتحقيق أهداف ذاتية أخرى، وذلك من خلال تجميل القوائم المالية بما يطابق أهدافها المسطرة، حيث أن إدارات الشركات الكبرى تلجأ إلى استخدام ممارسات محاسبية تضليلية وذلك لتحقيق غايتها.

ومما سبق تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على الأساليب المحاسبية وأشكالها، وتوضيح مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات (الداخلية والخارجية) في اتخاذ أساليب ردعية للحد من هذه الممارسات السلبية لضمان جودة القوائم المالية.

مما سبق تتضح معالم الإشكالية الرئيسية التي ستدرس على النحو التالي:

ما مدى مساهمة إستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال؟

وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها الدراسة:

1. في ماذا تتمثل آليات حوكمة الشركات؟ وما هو واقع تطبيقها في مجمع صيدال؟
2. ما هي أهم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؟ وما مدى ممارستها في مجمع صيدال؟
3. هل يؤثر استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؟
4. هل يؤثر استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

وكمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذه الدراسة:

1. مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على حسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه؛
2. مجمع صيدال لا يستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، حيث تتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم؛
3. يساهم استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال؛
4. يساهم استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ثالثا: أهمية الموضوع

1. الأهمية العملية:

تتمثل أهمية الدراسة العملية عن طريق استفادة كل الأطراف ذات العلاقة بموضوع الدراسة (الجهات الحكومية، أعضاء مجالس الإدارة ولجانها، محافظي الحسابات، المراجعين الداخليين، المساهمين، مؤسسات القرض، المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح) من مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة المدرجة في البورصة.

2. الأهمية العلمية:

تتمثل أهمية هذه الدراسة العلمية في جدية وحساسية هذا الموضوع على مستوى بيئة الأعمال، وذلك من خلال التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب، وكذا معرفة آليات

حوكمة الشركات المستخدمة للحد من أثر هذه الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وكذا نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع في المكتبة الجزائرية والرغبة في إثرائها ومساعدة الطلبة لفتح المجال على بحوث أخرى في هذا الموضوع.

رابعا: أهداف الموضوع

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف من بينها:

- التعرف على بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع آليات الحوكمة والمحاسبة الإبداعية وما توصلت إليه؛
- التعرف على الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى آلياتها الداخلية والخارجية؛
- الإحاطة بالجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في مواجهة المخاطر المحيطة بالشركات في البيئة الجزائرية؛
- التعرف على الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، ودراسة دوافع وأساليب ممارستها من قبل إدارة الشركات عند إعداد القوائم المالية؛
- معرفة أهم الأساليب الحديثة المستخدمة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- إبراز مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية الغير مرغوب فيها؛
- اختبار مدى الدور الذي تلعبه آليات الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019.

خامسا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

بهدف معالجة هذه الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات من عدمها، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجانب النظري، وهذا من خلال استخلاصه من عدة دراسات سابقة تتمثل في كتب مقالات ومجلات علمية، مداخلات، أما بخصوص الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة حالة هذا المنهج الذي يمكننا من الفهم الجيد لمختلف جوانبه وأبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

أما فيما يخص أدوات المستخدمة في هذه الدراسة اعتمدنا في الجانب النظري على المسح المكتبي والإلكتروني، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على أسلوب المقابلات الشخصية لبعض الموظفين في مجمع صيدال لجمع بعض المعلومات من وثائق الشركة ونموذج كوثاري 2005 لقياس نسبة ممارسة المجمع للمحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أسلوب الاستبانة وتوزيعها على مختلف الأطراف ذات العلاقة بموضوع الدراسة في مجمع صيدال وتحليلها ببرنامج $SPSS_{v25}$.

سادسا: دوافع اختيار الموضوع

لإختيار الموضوع أسباب ذاتية وأخرى موضوعية منها:

- أهمية هذا الموضوع بالنسبة لمجال التخصص الدراسي؛

- الرغبة في فهم هذا الموضوع والتوسع بشيء من التفصيل فيه، ومحاولة التحكم فيه وضبط مفاهيمه؛
- مكانة هذا الموضوع على الصعيد المحلي والدولي، بسبب انتشار الفساد الإداري والمالي التي مس كبريات الشركات بالإضافة إلى الإنهيارات التي لم تسلم منها مؤسساتنا التي يكاد أن ينعدم فيها جهاز رقابي فعال.

سابعا: صعوبات الدراسة

تتمثل الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة في:

- قلة المراجع خاصة الكتب؛
- قلة الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية؛
- حداثة الموضوع خاصة على المستوى المحلي؛
- انتشار فيروس كورونا (COVID-19) المستجد عبر تراب الوطن مما جعلنا نعاني من صعوبات في التنقل للمكتبات الوطنية والمؤسسة محل الدراسة.

ثامنا: حدود الدراسة

من أجل الإلمام بإشكالية البحث وفهم جوانبها المختلفة كانت حدود البحث كما يلي:

1. **الحدود المكانية:** اختصر المجال المكاني الذي اخترناه للقيام بالدراسة التطبيقية على مجمع صيدال لصناعة الأدوية والمنتجات الطبية الكائن مقره في الجزائر العاصمة ولديه عدة فروع في مختلف ولايات الوطن والذي سنقدم له تعريفاً مفصلاً في المبحث الأول من الفصل الرابع.
2. **الحدود الزمنية:** تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2019.

تاسعا: الدراسات السابقة

لقد كان موضوع الحوكمة والمحاسبة الإبداعية محل إهتمام العديد من الباحثين، الذين تناولوا في دراساتهم وبحوثهم هذا الموضوع من عدة زوايا، والتي من بينها:

1. محمد أحمد عبد الحميد الصوري، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة**، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2012-2013.

سعى الباحث في هذه الدراسة إلى بيان مدى إدراك مدققي الحسابات لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وتوضيح دورهم في اكتشاف المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارات عند إعداد

القوائم المالية، بالإضافة إلى التعرف على مدى توافر المؤهلات العلمية والخبرات المهنية والفنية لدى مدققي الحسابات لاستخدامها في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وتوصل الباحث إلى:

- يتوفر لدى مدققي الحسابات المؤهلات العلمية والخبرة المهنية والكفاءة الفنية وبالتالي فهي تساعدهم على التعرف على مواطن الغش بالحسابات والتقارير المالية للشركات موضع التدقيق وصولاً إلى اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحد منها؛
- يلتزم مدققوا الحسابات بشركات التدقيق بمعايير التدقيق الدولية عند قيامهم بعملية التدقيق للشركات موضع التدقيق، وهذا يساعدهم في اكتشاف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتزيد من اكتشاف حالات الغش والتحريف بالقوائم المالية؛
- إن مدققي الحسابات يقومون بتخطيط عملية التدقيق قبل البدء بها كما وردت في معايير العمل الميداني ضمن معايير التدقيق العشرة المتعارف عليها، وبالتالي التزامهم بها يعزز من قدرة مدققي الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

2. يوسف مرضي حمد العازمي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي**، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2012-2013.

حيث حاول الباحث في هذه الدراسة في التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال توظيفه للشك المهني، والرقابة المحاسبية، بالإضافة إلى الإجراء التنظيمي لأدائه الذي من شأنه مقابلة تطلعات ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مدقق الحسابات، ولقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج، أهمها:

- إن اعتماد المدقق على خطة واضحة لتنفيذ عملية التدقيق ليست كفيله بمفردها لاكتشاف الممارسات الإبداعية نظراً لوجود متغيرات مثل التحيز الشخصي، وعلاقة المدقق بالشركة محل التدقيق ودرجة استقلالية المدقق والتي تلعب دوراً لا يستهان به عند إرساء وتنفيذ مضمون خطة التدقيق؛
- إن المدقق لا يأخذ العمليات المسجلة في الشركة محل التدقيق كحقائق مسلم بها، مما يعني بالضرورة أن عقليته المتشككة كمدقق تقوده إلى إجراء الإختبارات اللازمة للتحقق من صحة ما تم قيده في دفاتر الشركة محل التدقيق، الأمر الذي يساعد على إكتشاف أية ممارسات من شأنها تحوير واقعية ما يتم التقرير عنه من معلومات مالية؛

- أن قيام المدقق بدراسة نظام المحاسبة المعمول به قبل البدء بعملية التدقيق، بهدف وضع الإختبارات الملاءمة التي تضمن تنفيذ رقابة محاسبية تساعد في إكتشاف أي ممارسات لا يمتثل مضمونها للقوانين والتشريعات المعمول بها.

3. أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية، محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، 2013-2014.

وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى جودة ركائز حوكمة الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، بالإضافة إلى اختبار مدى الدور الذي تلعبه إدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية، وقد توصلت الباحثة إلى العديد من النتائج أهمها:

- تعتبر حوكمة الشركات نظاما رقابيا فعالا من خلاله يمكن حل مشكلة الوكالة، وذلك بالحد من هيمنة الإدارة ومحاولتها تحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين، بحيث يسعى هذا النظام إلى تحقيق الإفصاح والشفافية، الثقة والعدالة، وحماية أصول الشركة، ويمكن اعتبار هذه الركائز من العناصر التي يمكن من خلالها تحديد معايير جودة الحوكمة المطبقة؛
- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته للقواعد والقوانين المهنية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم مظلل عن عائد الشركة ومخاطرها؛
- يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعياً منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.

4. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015-2016.

وهدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على المعلومة المحاسبية من خلال مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة، بالإضافة إلى إبراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على المعلومة المحاسبية باعتبارها أساس إعداد القوائم المالية، ولقد توصلت الباحثة إلى:

- تلعب حوكمة الشركات دوراً كبيراً في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداء التي تضمن كفاءة وإدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها؛
- يعد الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يصبح أكثر شفافية وزيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات وتؤدي إلى حماية المستثمرين كما أن جودة القوائم المالية تعزز مصداقية المعلومات المحاسبية؛
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يرفع من درجة الثقة في المعلومة ويسهل لمستخدميها من معرفة الحالة العامة للشركة بطريقة سهلة وسريعة.

5. أحمد محمد المناصير، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية**، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة، كلية الأعمال جامعة عمان العربية، 2016-2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأطراف ذات العلاقة بالحوكمة والجهات الحكومية بالإستفادة من أثر الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتوصلت إلى:

- أن مجلس إدارة الشركة له أثر كبير في السيطرة على العمليات التي قد تحدث من جانب الإدارة والمتمثلة في عمليات المحاسبة الإبداعية وأثرها على دقة القوائم المالية حسب المصالح الشخصية، وإن مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة يساهم بشكل كبير في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على البيانات المالية؛
- أن لجان التدقيق تتحقق من قيام الشركات المساهمة بإتباع الأساليب المحاسبية البديلة للمعالجة للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، كذلك تعمل على تطوير الأساليب الرقابية من خلال تطوير وتعديل أنظمة الرقابة الداخلية والتي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- أن الآثار المترتبة على تطبيق مبدأ أصحاب المصالح للشركات المساهمة قد عملت على الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية من خلال إلزام الشركات بالتطبيق السليم لمتطلبات الرقابة والتي تؤدي بدورها في عملية ضبط عمليات الشركة من خلال سن التعليمات والقوانين.

6. عز الدين عطية، **أثر تطبيق آليات الحوكمة على تحسين أداء الشركات المدرجة في سوق المال حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص دراسات مالية، جامعة الجزائر3، 2018-2019.

حيث اهتم الباحث في هذه الدراسة على مدى التزام شركة صيدال الجزائرية بمبادئ حوكمة الشركات والتعرف على ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لتطبيق كل آلية من آليات الحوكمة على أداء شركة صيدال المدرجة في بورصة الجزائر، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث نذكر:

- التزام شركة صيدال المدرجة في بورصة الجزائر بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الخمسة التي تتمثل في: إجراءات التدقيق، حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح، دور ومسؤوليات مجلس الإدارة، مهام وواجبات الإدارة التنفيذية، الإفصاح والشفافية؛
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآليات الحوكمة المعتمدة في الدراسة لكل واحدة منها على حدى على الأداء المالي للشركة، بإستثناء آلية مهام وواجبات الإدارة التنفيذية والذي كان له أثر على أدائها المالي، أي أن الالتزام بتطبيق آلية مهام وواجبات الإدارة التنفيذية يؤدي إلى تحسين الأداء؛
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآليتين متمثلتين في: حقوق المساهمين ودور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية على الأداء المالي لشركة صيدال.

7. مها محمد إبراهيم اغنيم، **أثر خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح: دليل من الأردن**، رسالة مقدمة استكمالاً للحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة اليرموك، 2018-2019.

حيث ركزت الباحثة على أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في القطاع المالي للشركات المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة إلى أثر حجم الشركة والرافعة المالية والعائد على الأصول وحجم شركة التدقيق على ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في شركات القطاع الأردنية خلال الفترة 2015-2017، وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- يوجد توجه من قبل الشركات المساهمة الأردنية للممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، سواء كان ذلك بزيادة الأرباح لتحسين ربحية الشركة أو بتخفيض الأرباح كإستراتيجية تهدف إلى دفع ضرائب أقل؛
- هناك بعض الشركات الأردنية لم تلتزم بما حددته قواعد حوكمة الشركات الأردنية بالنسبة لعدد أعضاء مجلس الإدارة؛
- توجد بعض الشركات لا يتوافر لديها أي أعضاء مستقلين بالرغم من أن قواعد حوكمة الشركات قد نصت على أنه يجب أن يكون ثلث أعضاء المجلس مستقلين، وقد أكدت الدراسة الميدانية على أهمية

الأعضاء المستقلين حيث كان أثر استقلالية أعضاء مجلس الإدارة على إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية سلبي، فهم أعضاء تنفيذيين مهمتهم الرقابة على قرارات الإدارة والحد من ممارسة إدارة الأرباح.

8. حنين أيمن محمد محمد، **أثر لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة قدمت استكمالاً للحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، 2019-2020.

هدفت الباحثة في هذه الدراسة إلى التعرف على أثار لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى البنوك التجارية الأردنية وذلك من خلال تأثير ضوابط تشكيل لجنة التدقيق في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية، والتعرف على اثر عدد أعضاء لجنة التدقيق في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى البنوك التجارية الأردنية، وتوصلت الباحثة إلى أن:

- تأثير البنوك التجارية الأردنية بضوابط تشكيل لجان التدقيق بشكل مرتفع، لما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويعتبر مجال عدد مرات الإجتماع الأكثر تأثيراً، ثم مجال الإستقلالية، ثم مجال حجم لجنة التدقيق، وأخيراً خبرة لجان التدقيق؛
- تتمتع لجان التدقيق في البنوك التجارية بالجودة العالية نتيجة الالتزام بمهامها بكفاءة وفاعلية، والإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية والقيام بمراجعة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- أن إلتزام البنوك التجارية الأردنية لتعليمات البنك المركزي فيما يتعلق بلجان التدقيق يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أن ممارسة المحاسبة الإبداعية في البنوك تعتبر محاولات متعمدة للحصول على ميزات مزيفة، لتلبية توقعاتهم المالية وللحصول على مكاسب خاصة.

عاشرا: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة لاحظنا أن معظمها ركزت على حوكمة الشركات ككل أو آلية واحدة فقط من آليات الحوكمة في شركات المساهمة، كما أن معظمها تناول موضوع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكن من جوانب مختلفة، فيوجد من تناول دور لجان المراجعة في الحد من تلك الممارسات، والآخر دور مدققي الحسابات في الحد منها، وآخر مساهمة مجلس الإدارة في الحد منها.

وتميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة على دراسة آليات حوكمة الشركات المتمثلة في الآليات الداخلية (مجلس الإدارة ولجانه، المراجعة الداخلية) والآليات الخارجية (المراجعة الخارجية) وتسليط الضوء عليها لأهميتها ومساهمتها في الحد من الممارسات الإبداعية المستخدمة من قبل معدي القوائم المالية في شركات المساهمة الجزائرية، والتركيز على الجانب السلبي من هذه الممارسات، بالإضافة إلى توضيح الإطار القانوني والتنظيمي لآليات حوكمة الشركات في الجزائر

من خلال استعراض كافة التشريعات القانونية التي نصت على تطبيق آليات الحوكمة كإجراء قانوني وإجباري على شركات المساهمة في الجزائر، وكذا ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والطرق الحديثة للكشف عنها، وهذا ما تم تجاهله في الدراسات السابقة.

إحدى عشر: هيكلة الدراسة

قسمت هذه الدراسة إلى أربعة فصول بحيث الفصل الأول جاء بعنوان الإطار النظري لحوكمة الشركات ويتضمن على ثلاثة مباحث حيث كان الأول بعنوان ماهية حوكمة الشركات واحتوى الثاني على خصائص ومبادئ ومعايير حوكمة الشركات أما الثالث فكان بعنوان ركائز وآليات حوكمة الشركات، وفي ما يخص الفصل الثاني الذي كان بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية حيث تضمن ثلاثة مباحث الأول كان بعنوان عموميات حول المحاسبية الإبداعية والثاني بعنوان المنظور الشكلي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية أما الثالث فكان بعنوان الممارسات السلبية للمحاسبية الإبداعية وسبل مكافحته، أما في الفصل الثالث فجاء بعنوان دور آليات الحوكمة في التأثير على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وتم تقسيمه إلى مبحثين الأول يتضمن على دور آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والثاني بعنوان دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، أما الفصل الرابع والأخير فهو عبارة عن دراسة تطبيقية لإشكالية الدراسة وجاء بعنوان واقع استخدام آليات الحوكمة في الحد من التأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث كان الأول بعنوان التعريف بالشركة محل الدراسة والثاني تضمن قياس ممارسة مجمع صيدال للمحاسبة الإبداعية وكان الثالث والأخير بعنوان تقييم مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد الفصل:

لقد حظي موضوع الحوكمة باهتمام كبير من قبل الباحثين في كل دول العالم، وأصبح من أهم المواضيع المطروحة حاليا تحديدا بعد تداعيات الأزمات المالية العالمية، وبعد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات التي تعتمد على مبدأ الفصل بين الملاك وأصحاب المصالح وبين الجهاز الإداري لهذه الشركات، فكان لزاما أن تتواجد قواعد ومعايير تنظم العلاقة بين الأطراف ذوي المصلحة في الشركة، فبدأ الاهتمام بحوكمة الشركات بصفتها ضابطا لأعمال الشركات، وموزعا للأدوار وللحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف، لذلك تعتبر الحوكمة من أهم العمليات الضرورية اللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم، كما أنها تعتبر أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادلة وشفافة بأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين والمستثمرين.

ومن خلال هذا الفصل سوف نستعرض بشيء من التفصيل في معرفة الإطار النظري لحوكمة الشركات، وذلك من خلال ثلاث مباحث سنتناول في المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات، بينما سنتناول في المبحث الثاني معايير وأهمية وخصائص ومبادئ حوكمة الشركات وفي المبحث الأخير سنتناول ركائز وآليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

لقد صارت حوكمة الشركات من بين أهم المواضيع التي تفرض نفسها في الساحة الاقتصادية، وتؤثر تأثيرا كبيرا على اقتصاديات دول العالم، خصوصا بعد الأزمات المالية المتتالية التي شهدها العالم، والتي نتج عنها إفلاس بعض الشركات الكبرى، ومن هنا توجه العديد من الباحثين لدراسة مدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في مجمل النواحي الاقتصادية والاجتماعية والقانونية من أجل ضمان استدامة الشركات والحؤول دون وقوعها في الإفلاس.

المطلب الأول: عوامل ظهور حوكمة الشركات

مع التطورات الحاصلة في العقدين الأخيرين في مجال الأعمال وتداخل مصالح مختلف أطراف الشركة، الأمر الذي أدى إلى نشوء مشاكل بين الإدارة وبين الملاك جعلت هذا الشركات تقع في أزمات حادة، ويرى الباحثون أن العوامل التي أدت إلى ظهور مصطلح الحوكمة متعددة وكثيرة، ولا يمكن حصرها بشكل دقيق، وسنورد في هذا الصدد أهم العوامل التي مهدت لظهور هذا المصطلح وهي كما يلي:

أولا: نظرية الوكالة

إن تطور الشركات وكبر حجمها أدى تدريجيا إلى الاتجاه نحو الفصل بين مسيري هذه الشركات والمساهمين فيها، هذا التغيير في نمط التسيير وإدارة الأعمال تمت التطرق إليه في بحث(Means) و(Berle) سنة 1932 إضافة إلى (William)، الذين وضعوا تصورا للموضوع، وحاولوا إنشاء نظرية تسييرية للشركة، فحسب رأي هؤلاء الباحثين فإن الشركة تحاول أن تصبح هيئة خاصة متميزة عن مالكيها، لهذا أخذ موضوع حوكمة الشركات أهمية بالغة نظرا لتشعب العلاقات داخل الشركة مثل: علاقة الملاك والمراجع الخارجي، وبين الملاك والمقرضين والدائنين، وبما أن لكل طرف مصلحة، فإنهم يسعون إلى تعظيم منافعهم، وتحقيق مصالحهم ولو على حساب الآخرين. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 9)

ووصفت نظرية الوكالة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، ويمكن تعريف عقد الوكالة بأنه عقد بين طرفين يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل – المساهم) شخصا آخر (الوكيل – المسير) من أجل القيام مقامه بأعمال باسمه، عن طريق توكيل جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل. (Jean, 2000, p. 250)

وفي مجال حوكمة الشركات، تنظر نظرية الوكالة (آليات) حوكمة الشركات، والتي من أهمها (مجالس الإدارة) على أنها أداة رقابية أساسية تعمل على ضمان تقليل حجم المشكلات التي قد تنشأ عن العلاقة بين الأصيل والوكيل. (بلبع، 2016، صفحة 25)

ويوجد نوعين من الهياكل لملكية الشركات والتي يتمثلان: (الميرسيدي، 2019، الصفحات 53-54)

1. الهيكل المركزي (نظام الداخليين)

تكون الإدارة والملكية فيه مركزة في أيدي القليل من الأشخاص أو العائلات أو المديرين ويسمون بالداخليين لأنهم يؤثرون بقوة على إجراءات تشغيل وعمل وإدارة شركة؛

2. الهيكل المشتت (نظام الخارجيين)

أما في هذا النظام فإن هناك العديد من أصحاب الأسهم (الملاك)، بحيث يقتني كل عددا قليلا من أسهم الشركة وغالبا ليس لدى أقلية المساهمين حافز لمراقبة نواحي نشاط الشركة عن قريب.

ثانيا: انهيار بعض الشركات

سنتطرق إلى بعض الانهيارات التي ساعدت في ظهور حوكمة الشركات بشكل واضح:

1. شركة جينيس Guinness 1986

تعرضت شركة جينيس Guinness للانهيار عام 1986 لافتقادها لأحد العوامل الهامة التي تعالجها حوكمة الشركات، وهي الرقابة على أعمال المديرين التنفيذيين، مما جعل المديرين التنفيذيين للشركة يسيئون التصرف واستغلال مناصبهم للقيام بأعمال الغش والتدليس.

2. شركة بارلو كلوز Barlow Clowes 1988

انهارت "بارلو كلوز" نتيجة لتراكم ديون بملايين الجنيهات، وكان ذلك نتيجة لعدم وجود نظام ملائم ومخطط كاف لأعمال التدقيق ومراجعة الحسابات (Auditing) داخل الشركة بشكل عام، هذا بالإضافة إلى كون نظام "التدقيق ومراجعة الحسابات" –في كثير من النواحي– كان يفتقر إلى الرقابة، وكان لا يرتكز بشكل الكافي على تطبيق أعمال المراجعة والتدقيق بشكل جاد وفعال، وكان يتم أيضا نقل وتحريك الأموال بين حسابات العملاء في أي وقت تظهر الحاجة إلى ذلك وبدون أية ضوابط، وكان يتم إنفاقها بدون أي اعتبار لحقوق المستثمرين.

3. شركة بيرينج فيوتشر بسنغافورة 1995 Baring Futures Singapore

تم إنشاء هذه الشركة لتمكين "مجموعة بيرينج" من ممارسة التجارة بسوق المال الدولية بسنغافورة، وتعرضت للانهيار عام 1995، نتيجة لوجود مخالفات عديدة تتعلق بتضارب المصالح، وهو أحد أهم الأمور التي تعالجها منظومة حوكمة الشركات، حيث سمحت قيادة الشركة لأحد المديرين بتولي قسمي المعاملات والتسويات في آن واحد، الأمر الذي ترتب عليه قيامه بالعديد من المخالفات التي أدت في النهاية إلى انهيارات الشركة. (بلبع، 2016، الصفحات 40-42)

ولعل من بين أبرز الأزمات الأخرى على المستوى العالمي نجد شركة"Enron" وشركة "Worldcom" في الولايات الأمريكية المتحدة في عام 2001 وقد دفع ذلك العالم إلى الاهتمام بالحوكمة، وترجع هذه الانهيارات في معظمها

إلى الفساد الإداري والمالي بصفة عامة، والفساد المحاسبي بصفة خاصة مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه المهمة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وذلك على خلاف الحقيقة. (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، الصفحات 7-8)

وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك افتقاد الثقة بمكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة بالمعلومات الحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة.

وبذلك يمكن القول إنه من الأسباب المهمة لانهيار الكثير من الشركات والمؤسسات هو عدم تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية للمركز المالي للشركة، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقد الثقة بالشركات والبيانات الصادرة عنها ومن ثم المصداقية وهروب رؤوس الأموال والاستثمارات وتراجع الأداء. (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 8)

ومن هنا يمكن تلخيص الأسباب التالية التي ساعدت على ظهور حوكمة الشركات:

- حالات الإفلاس والانهيارات المالية التي تعرضت لها كبريات الشركات والمؤسسات المالية التي كان لها الأثر الواضح على اقتصاديات العالم بصورة عامة؛
- عدم كفاية الأنظمة القانونية والرقابية في حفظ حقوق المتعاملين مع تلك الشركات؛
- وجود ربط بين وحدات الاقتصاد العالمي وتأثرها بالبعض الآخر، (عثمان، 2017، صفحة 45) زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات؛
- ممارسات الشركات متعددة الجنسية في اقتصاديات العولمة، إذ تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية؛
- مع تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى الشركات الأمريكية مثل"Enron" وغيرها، بدأ الحديث عن حوكمة الشركات، حيث إن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواطؤ مع مكاتب المراجعة، وهو ما جعل OCDE تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام؛
- اكتسب المفهوم أهمية كبرى بالنسبة للديمقراطيات الناشئة، نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. (سويلم، 2010، صفحة 16)

ثالثا: نظرية أصحاب المصالح

يؤثر أصحاب المصالح بدرجة متفاوتة على عمل وإدارة الشركة، لأن هذه الأخير لا تستطيع تعظيم مصالح كل الأطراف في وقت واحد، فدور الشركة ومسيريها وطبيعة التزامهم اتجاه بقية الأطراف الأخرى للشركة خضعت لمناقشات

عديدة. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 11) ووفقاً لهذه النظرية أصبحت مصالح (أصحاب المصالح) من أهم نقاط الاهتمام في مجال الأعمال والشركات حيث أن هذه النظرة الاجتماعية للشركة أصبحت تختلف كثيراً عن النظرة الميكانيكية للشركة باعتبارها مجرد أداة لإنتاج الأرباح والنظر الاقتصادي للشركة بإعتبارها مؤسسة قانونية تشكل سلسلة مترابطة من العقود. (بلبع، 2016، صفحة 31)

إلا أن أحد الأسباب وراء تفضيل حملة الأسهم عن باقي أصحاب المصالح هو أنهم هم الذين يحصلون على التدفق النقدي الحر المتبقي، والمتمثل في الفوائد والأرباح المتبقية بعد دفع مستحقات أصحاب المصالح الآخرين، الأمر الذي يعني أن حملة الأسهم لديهم مصلحة راسخة في ضمان استخدام الموارد إلى أقصى حد ممكن، والذي يعود بالفائدة على المجتمع ككل. (بلبع، 2016، صفحة 32)

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وأهدافها وأهميتها

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم حوكمة الشركات، بالإضافة إلى أهداف وأهمية حوكمة الشركات.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

لقد أحدثت حوكمة الشركات تغييرات جوهرية في بيئة الأعمال-بشكل عام- وبيئة مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص، حيث يساعد نظام الحوكمة الجيد على حماية مصالح كل الأطراف، وينظم العلاقات القائمة بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها ولجنة المراجعة فيها، مما يؤدي إلى تخفيض مخاطر الشركة ورفع قيمة أسهمها في السوق، كما إن نظام الحوكمة الجيد يحسن من نوعية وكفاءة القيادة في الشركة ويحسن من جودة إنتاجها. (محمد رضا و احمد، 2013، صفحة 8)

حيث يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح (Corporate Governance)، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح والتي اتفق عليها فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة". (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 8)

ويمكن استظهار بعض التعريفات لمختلف الباحثين والمنظمات الذين اهتموا بموضوع حوكمة الشركات كما يلي:

تعريف المنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE): بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين. (الدسوقي، 2019، صفحة 31)

تعريف لجنة كادبوري (**Cadbury Committee**): على أنها "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات وتعد مجالس الإدارة مسؤولة عن تطبيق الحوكمة في شركاتها". (الميرسيدي، 2019، صفحة 32)

بينما يرى البعض أن لحوكمة الشركات في المفهوم الأوسع من تعريفها، تشمل حوكمة الشركات دمج القوانين واللوائح وقواعد الإدراج وممارسات القطاع الخاص التطوعي التي يمكن للشركة أن تجذب رأس المال، وتؤدي بكفاءة وتوليد الربح وتلبية الالتزامات غير المشروعة فضلا عن توقعات المجتمع بشكل عام. (الموسوي، 2020، صفحة 16)

ويرى آخرون أن مفهوم حوكمة الشركات يشير بشكل عام إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو أطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين...). (هنطش و السيد أحمد، 2019، صفحة 51)

وهناك من حدد مفهوم حوكمة الشركات في شكل مداخل من أجل تفسير هذا المصطلح ونجد:

1. مدخل ضبط ومتابعة الأداء

ويقصد به مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تشكل حلقة وصل بين إدارة الشركات وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات المناسبة لتسيير شؤون الشركة، وهذا لضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة، بالإضافة إلى أنه وسيلة للتأكد من السير الحسن لإدارة الشركة بطريقة تحمي فيها مصالح المستثمرين والمقرضين، حيث توفر لهم الضمانات الكافية ضد الممارسات السلبية وسوء الإدارة للقائمين على الأطراف داخل الشركة، (بن حيدر بن درويش، 2007، الصفحات 37-38) وهذا باستخدام أدوات مالية ومحاسبية التي من شأنها أن تحول ضد الفساد.

2. مدخل ضبط العلاقات وتحليلها

ويقصد به أن مفهوم حوكمة الشركات يشير بشكل عام إلى مجموع القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية والممولين وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، ويتم تحليل هذه العلاقات من خلال ضمان الممولين استغلال الإدارة لأموالهم وتعظيم ربحية أسهم الشركة في الأجل الطويل وتحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 33).

3. مدخل حماية المصالح في ظل المخاطر

تمثل عملية حماية مصالح مختلف الأطراف المترابطة بالشركة الوظيفة الأساسية لحوكمة الشركات، حيث أنها تشارك مختلف هذه الأطراف بمسؤولية هامة في حوكمة الشركات من خلال التوفير والتأكيد بشأن كفاءة العمليات والخضوع للقوانين، والثقة في المعلومات المفصح عنها من طرف الشركة، والمحافظة على مستوى مقبول للمخاطر مثل الفساد المالي والإداري والمحاسبي وضعف نظام الرقابة الداخلية. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 34)

من خلال عرض المداخل التي فسرت مفهوم حوكمة الشركات فإنه من صعب إيجاد صياغة لتعريف موحد ومتفق عليه، لكن يمكن التحديد والاتفاق حول الجوانب الأساسية من التزام أدبي ومهني وقانوني يلتزم به الجميع من أجل

تحقيق عوامل الثقة في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، ومن أبرز هذه الجوانب نذكر منها: (ميخائيل، 2005، صفحة 5)

- **الحكمة**: وهي ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛
- **الحكم**: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- **الاحتكام**: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية، وإلى خبرات سابقة؛
- **التحاكم**: ويعني طلب العدالة خاصة من الانحراف في استعمال السلطة، والتلاعب بمصالح المساهمين؛

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد عرفها بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر، وأدواتها ومراقبتها، والتأكد من كافة الضوابط الرقابية لانجاز أهداف الشركة، والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة". (عباس، مزهر، و حميد، 2019، صفحة 156)

ونستخلص من كل ما سبق الآتي:

- يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى حماية حقوق المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بالشركة، كما يساعد في الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة؛
- يهدف هذا المفهوم إلى رقابة الشركات، وتحقيق الإفصاح الكافي والتشغيل الكفء للعمليات والأنشطة الخاصة بالشركة وإصدار قوائم مالية ثانوية تعد وفقا للمعايير المحاسبية؛
- يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تطوير الأداء في الأسواق المالية وإصلاح المنظمات المهنية المحاسبية وزيادة مصداقية القوائم المالية والتأكد من وجود المعلومات الموجودة في التقارير المالية؛
- أن هناك مجموعة من القواعد والأساليب التي تساهم في إيجاد الآلية المناسبة لتحقيق عناصر الإشراف والمتابعة الفعالة على الشركات المساهمة وهي:

– ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة؛

– أهمية العمل على تطوير نموذج المحاسبة المالية بما يتناسب مع المتغيرات البيئية المتلاحقة. (رزق، 2013، صفحة 199)

من هنا يمكن استنتاج التعريف التالي لحوكمة الشركات: هي مجموعة من الإجراءات والضوابط التي تستخدمها الإدارة وفقا للمعايير وأساليب دولية من أجل تحديد كافة المسؤوليات والواجبات داخل الشركة وذلك لتعزيز الآداء والشفافية جميع المخرجات هاته الشركة حتى يكون هناك مصداقية في بيانات لدى متخذي القرار.

باعتبار الحوكمة كنظام متكامل يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد بأفضل استخدام وأحسن آداء وذلك من خلال منظومة الحوكمة:

- **مدخلات النظام**: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية؛
- **نظام تشغيل الحوكمة**: ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا تطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة؛
- **مخرجات نظام الحوكمة**: الحوكمة ليست هدف في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنتظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات أو المؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الافصاح والشفافية. (ميخائيل، 2005، صفحة 94)

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

يصعب تحديد أهداف حوكمة الشركات بشكل دقيق، إلا أنه يمكن ذكر بعض الأهداف عملية وعلمية التي تسعى الشركات إلى تحقيقها وهي كما يلي: (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 9)

- تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة؛
- تحقيق الحماية للعملاء وحملة الوثائق جميعاً؛
- مراعاة مصالح العمل والعمال؛
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛
- تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة؛
- رفع كفاءة الأداء المؤسسي والمنظمات سواء الحكومية منها وغير الحكومية والارتفاع بمعدلات الجودة وتنمية الوعي بمدركات الإصلاح لدى العاملين في مختلف المنظمات بما ينعكس على تحقيق كفاءة في الإنتاج؛
- زيادة الثقة بالاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال؛
- زيادة القدرة على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار؛
- إدارة أفضل من خلال وضع تعريف واضح للأدوار والمسؤوليات ووضع تنظيم واضح للشركات؛
- تحسين نوعية العلاقات مع أصحاب المصلحة (العملاء والموردين والموظفين والوكالات الحكومية والجهات المانحة...الخ) من خلال التعاملات الشفافة؛
- خلق والحفاظ على قيمة طويلة الأجل من خلال إدارة المخاطر؛
- العمل على تقارب بين مصالح الأطراف ذات العلاقة؛

- تعزيز الثقة في الشركة من خلال صورة من المهنية والمسؤولية لتسهيل الحصول على التمويل واستقطاب الموارد البشرية الأكثر كفاءة؛ (ضويفي و محمودي، 2018، صفحة 377)
- تعزيز وتفعيل أداء الشركات وتعظيم القيمة السوقية، من خلال منظومة قانونية متكاملة متوافقة مع المبادئ الحوكمة؛
- المحاسبة والمسائلة لإدارة الشركات المختلفة والحد من الفساد الإداري والمالي؛
- التأكيد على التفاعل التام ما بين الأنظمة الداخلية والخارجية لأعمال الشركات؛
- العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة لأي شركة؛
- معرفة حقوق المساهمين والأطراف المختلفة في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- حماية وضمان حقوق المساهمين من خلال الافصاح والشفافية في إتباع الإجراءات القانونية والمحاسبية. (عثمان، 2017، صفحة 36)

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات

هناك من يرى أن أهمية حوكمة الشركات يمكن تقسيمها إلى ثلاثة نواحي:

1. **الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات**

تعطي مبادئ حوكمة الشركات في المجال الاقتصادي ضمانا مناسبا وفعالا للمستثمر وحامل السهم وتمنحه الطمأنينة لضمان تحقيق عائد ملائم للاستثمار، وتقضي حوكمة الشركات الكفاءة في استعمال المصادر وزيادة قيمة الشركة وتدعيمها للتنافس في الأسواق، لكي تستطيع اجتذاب الاستثمارات ومصادر التمويل الوطنية والعالمية لكي تتسع وتنمو.

2. **الأهمية القانونية لحوكمة الشركات**

إذا كان القانون يستهدف دائما مواجهة التطورات والتغيرات التي تطرأ في المجتمع باستمرار بما في ذلك مواجهة كل ما هو جديد وذلك بوضع القواعد التي من شأنها تنظيم هذه المتغيرات والمستجدات، وهكذا جاءت القواعد القانونية للدولة أو لزيادة فعاليتها لضمان إدارة الشركات فيها إدارة رشيدة.

3. **الأهمية الاجتماعية لحوكمة الشركات**

يمتد مفهوم الحوكمة ليتجاوز الجوانب الاقتصادية إلى مجالات أخرى لكي يستوعب كل الهيئات العاملة بالمجتمع سواء كانت ذات ملكية عامة أم خاصة والتي يتعلق نشاطها، أما بإنتاج سلعة أو إعطاء خدمة، والمؤثرة على رفاهية الأشخاص والمجتمع عموما. (الميرسيدي، 2019، الصفحات 64-68)

تمكن أهمية حوكمة الشركات في وضع الأنظمة الكفيلة التي تتجنب تضارب المصالح وتطبيقها في كل شركة وذلك من خلال الأنظمة إلزامية لكل الشركات المدرجة في السوق المالي ومراقبتها لمواجهة لأي مظاهر الفساد، ولاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية والإفصاح والشفافية وإتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

ويمكن أن تتجسد أهمية حوكمة الشركات فيما يلي: (عبد الرسول، 2015، الصفحات 50-51)

- **الحصول على رأس المال وجذب المستثمرين:** إن إدخال ممارسات الحوكمة في الشركات من شأنه أن يكون عنصرا رئيسيا في جذب التمويل الخارجي، فالشفافية والضوابط المالية والحقوق والمسؤوليات الواضحة لمجلس الإدارة والمساهمين والنابعة من أنظمة حوكمة الشركات تؤدي إلى تقليل ارتياب المستثمرين، وقد أوضحت العديد من الدراسات أن المستثمرين على استعداد لدفع قيمة أعلى لأسهم الشركات التي تمتاز بممارسات الحوكمة مقارنة بتلك التي تفتقر إلى مثل هذه الممارسات؛
- **تقوية القدرة التنافسية للشركة:** إن تحسين آداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمار والنمو؛
- **تحسين كفاءة آداء الشركة:** إن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير إستراتيجية سليمة للشركة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو الاستحواذ بناء على أسس سليمة؛
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة وتوفير الشفافية والمساءلة، وكذا من خلال التحكم الجيد في المعلومات واستغلالها بشكل صحيح في اتخاذ قرارات سليمة؛
- تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركة، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها؛
- تحقيق ضمان السلامة والصحة والنزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة؛ (طلحة، 2012/2011، صفحة 18)
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي وتحقيق فاعلية الإنفاق، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة بما يحدث داخل الشركة.

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بها

سنقوم من خلال هذا المطلب بتوضيح أهم محددات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذكر الأطراف المعنية بها.

أولا: متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

يمكن استخدام مفهوم حوكمة الشركات كأداة لقيادة الإصلاحات واسعة النطاق في ميادين الاستثمار والقوانين الخاصة بالشركات، وحماية الملكية الفكرية، وقوانين المحاسبة والجباية، والإصلاحات القضائية، وغيرها. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 38)

حيث أن هذه المتطلبات تتأثر بالعديد من العناصر المرتبطة بثقافة وسياسة الدولة ونظامها الاقتصادي ومستوى التعليم والوعي في المجتمع، فحوكمة الشركات تعتبر جزء من المحيط الاقتصادي الكبير الذي تعمل في نطاقه الشركات. (عثمان، 2017، الصفحات 33-43)

ومن أجل فهم المعنى الحقيقي لحوكمة الشركات، علينا توضيح قبل ذلك مجموعة من المتطلبات الضرورية والتي تتفاعل وتتكامل فيما بينها من أجل عرض بيانات موثوقة، ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المتطلبات: (محمد، 2007، صفحة 02)

1. **البيئة الخارجية:**

وتعود أهمية البيئة الخارجية إلى كونها تضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهدف إلى ضمان السير الحسن للشركة، والتي تعمل على التقليل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. (غادر، 2012، صفحة 11)

ويقصد بها البيئة العامة للاستثمار في بلد ما، وقد يختلف من بلد إلى آخر، وأهم عناصرها نجد البيئة القانونية وتتمثل في مجموعة القوانين المنظمة للدولة، (lemayon, 2005, p. 32) بحيث يجب أن تكون ذات كفاءة عالية وقوة النصوص القانونية المنظمة للعلاقات بين مختلف الفاعلين الاقتصاديين مثل الشركات المساهمة العامة والبورصة كقانون سوق المال ولوائحه التنفيذية، وقانون الشركات فضلا عن قوانين الإفلاس، وقانون تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية وكفاءة المؤسسات المالية في دعم المشروعات بالتمويل، ودرجة التنافسية داخل أسواق السلع والخدمات ومختلف عناصر الإنتاج، بالإضافة إلى القطاع الخاص بما فيها المهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمحاسبة والمراجعة، إضافة إلى وجود نظام قضائي كفء. (غادر، 2012، صفحة 16)

وفي هذا الصدد يمكن تلخيص عناصر البيئة الخارجية في النقاط الآتية: (عيادي، 2013، صفحة 7)

- قطاع مصرفي منظم -وجود أسواق تنافسية -نظم ضريبية واضحة وشفافة -نظام قضائي مستقل -جهاز إعلامي يتسم بالشفافية -تشريعات تضمن حقوق الملكية -قانون العقود -إستراتيجيات مناهضة للفساد، قوانين الإفلاس. (بن حيدر بن درويش، 2007، الصفحات 51-60)

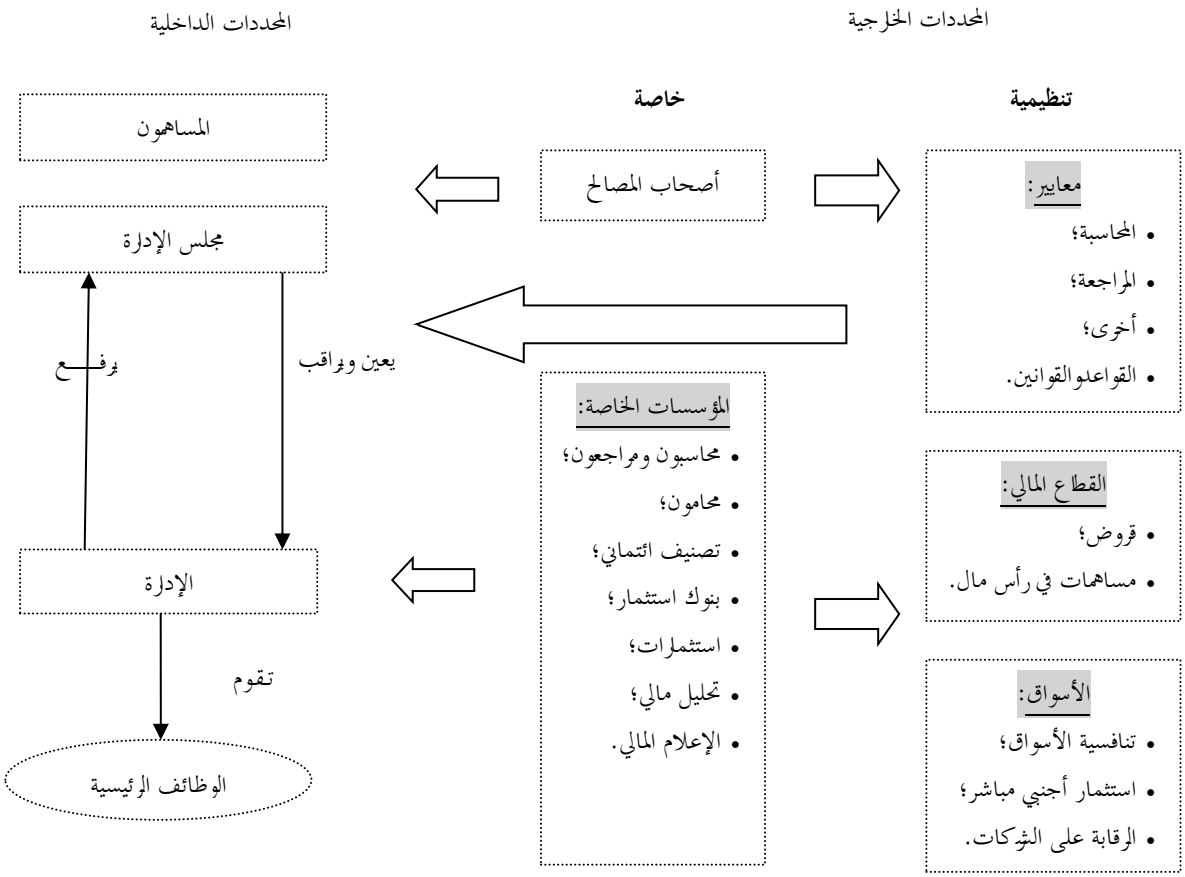
2. البيئة الداخلية:

ويقصد بها القواعد والمبادئ التي تحدد كيفيات اتخاذ القرار وتوزيع السلطة داخل إدارة الشركة بين أعضاء الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف. (Samiha, 2003, p. 04)

ويوجد تفصيل آخر للمحددات وهو: (عيادي، 2013، صفحة 5)

- العقد التأسيسي للشركة والنظام الأساسي؛
- الهيكل التنظيمي للجهاز الإداري؛
- الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي؛
- كيفيات إعداد القوائم والتقارير المالية؛
- كيفيات إعداد مختلف الميزانيات التقديرية؛
- كيفيات الضبط والرقابة على مختلف مصالح الشركة ومتابعة سيرورتها؛
- كيفيات توظيف الموارد البشرية.

شكل (1-1): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



Source: Iskander, M. and N. Chamlou, (2002), **Corporate Governance**: **A Framework for Implementation**. P: 122, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: Samiha. Fawzy. Washington: World Bank.

من الشكل السابق تشير المؤسسات الخاصة إلى عناصر القطاع الخاص وكيانات الإدارة الذاتية ووسائل الإعلام المالي والمنظمات والمجتمع المدني والوكالات المختصة بالإعلام، ورفع القيود التنظيمية عليها وتسليط الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

توجد العديد من الأطراف تهتم بتطبيق حوكمة الشركات، وترتبط بعلاقات تعاونية وتكاملية، وتؤثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة القدرة على النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد (صالحي، 2017-2018، صفحة 88) وهذه الأطراف هي:

1. **المساهمون**

هم أصحاب رأس المال في الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم من أجل الحصول على أرباح وامتيازات مستقبلية، ويمتلكون الحق في اختيار ممثليهم في مجلس الإدارة، هذا الأخير يختار الإدارة العليا لإدارة الشركة مستقبلا. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 42)

2. مجلس الإدارة

وهم من يمثلون المساهمين، وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المدراء التنفيذيين، والذين يكلفون بمهام الإدارة اليومية لشؤون الشركة، ويرسم سياساتها العامة ويعمل على المحافظة على ذمة المساهمين، والرقابة على أدائهم. (مصطفى سليمان، 2008، صفحة 16)

وقد أشارت المبادئ العالمية للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الالتزامات وهي: (قلوع، 2015/2014، الصفحات 29-30)

- **العناية اللازمة:** ويجب أن يكون لدى مجلس الإدارة يقظة وحذر وأن يبذل قصارى جهده ويحرص على اتخاذ قرارات فعالة؛
- **الإخلاص في العمل:** ويقصد به مثلا المعاملة المتساوية للمساهمين، والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

3. الإدارة العامة

إدارة الشركة هي المسؤولة على الإدارة الفعلية للشركة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعمل على تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات المنشورة، والإدارة العامة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة العامة ومختلف الأطراف التي تتعامل مع الشركة، ويعملون على تنفيذ توصيات المجلس والاستراتيجيات والأهداف الموضوعة، وعلى المجلس أن يضع الآلية اللازمة لمتابعة أدائهم ومقارنتها بالأهداف الموضوعة وتعديل الخطط.

4. أصحاب المصالح

ويقصد بهم الأطراف الذين لديهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، العملاء، والموردين، والعمال، الموظفين...وغيرهم، ويجب الإشارة أن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح قد تكون متضاربة ومختلفة أحيانا، فالدائنون مثلا تعنيهم قدرة الشركة على سداد الديون، بينما العمال والموظفون تعنيهم استدامة الشركة، كل هذه الأطراف لديهم أهمية كبيرة لدى الشركة، لذلك على مجلس الإدارة أن يدرك لهذه الحقيقة، ويعمل على خدمة العملاء وإرضائهم، ونفس الشيء بالنسبة لموردي السلع والخدمات، ونفس الشيء بالنسبة للممولين، كالمقرضين والمؤسسات المالية، وجميع الأطراف التي تمنح الشركة تسهيلات ائتمانية. (مصطفى سليمان، 2008، الصفحات 17-18)

5. المدقق الخارجي

يكتسب المدقق دورا محوريا في الحوكمة الجيدة للشركات، رغم كونه من أصحاب المصالح بشكل غير مباشر، حيث أن دوره يتمثل في الشهادة على صحة القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة، وتحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وتوصيلها للمسؤولين المعنيين، ويبقى دوره في فحص ومراجعة تقارير الحوكمة. (هايز، والاج، و جورتميكر، 2016، صفحة 856)

6. لجنة التدقيق

تؤكد معظم الدراسات والتقارير المختصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان للتدقيق في الشركات الراغبة في تطبيق الحوكمة، وأشارت إلى أنها أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة الموجودة في الشركة، لما لها من دور في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية (قاسم الشحادة و راغب الخطيب، 2017، صفحة 427).

المبحث الثاني: خصائص ومبادئ ومعايير حوكمة الشركات

من خلال ما ورد في تعريفات حوكمة الشركات التي استعرضناها سابقا ومن خلال القواعد التي تحكم الحوكمة، يظهر بأنها تتميز بجملة من الخصائص والمبادئ التي تضبطها، كما تقوم حوكمة الشركات على عدة معايير وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: خصائص حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوكيات الأفراد ذات العلاقة بمنظمات الأعمال، لذلك توجد مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في سلوكيات الأفراد، وتتمثل في الانضباط، الشفافية، الاستقلالية، المسائلة والعدالة، والمسؤولية الاجتماعية، يمكن استعراضهم كما يلي: (عبد العال حماد، 2005، صفحة 23)

أولا: الانضباط

الانضباط هو إتباع القواعد القانونية والأخلاقية واختيار التصرف الملائم والصحيح (عبد العال حماد، 2005، صفحة 23)، أي الالتزام بسلوك أخلاقي مناسب وصحيح من خلال ما يلي:

- وجود بيانات واضحة للجمهور؛
- وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم؛
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛
- التقدير السليم لحقوق الملكية؛
- استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقية. (وارد خليل و العشماوي، 2008، صفحة 22)
- التقدير الملائم لتكلفة رأس المال؛
- إعادة الأموال الزائدة إلى المساهمين؛
- دراسة موضوع حوكمة الشركات من ضمن التقرير السنوي؛
- التحفظ في إصدار أدوات ملكية أو أدوات تخفف منها. (آمار، 2003، صفحة 65)

ثانيا: الشفافية والإفصاح

وتعني تقديم صورة واقعية لكل ما يحدث، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات أو حرية تداول المعلومات بشأن مفردات العمل في المجال العام (عبد العال حماد، 2005، صفحة 23)، كذلك بيان المعلومات التي تقدمها الشركة بحيث تكون صورة واقعية لموقفها المالي (بن سلام بن حميد الفليتي، 2010، صفحة 96)، حيث يمثل الإفصاح والشفافية مقياسا هاما لمدى فعالية وموثوقية نظام حوكمة الشركات في المؤسسات، حيث يعزز الثقة ويشجع الإشراف،

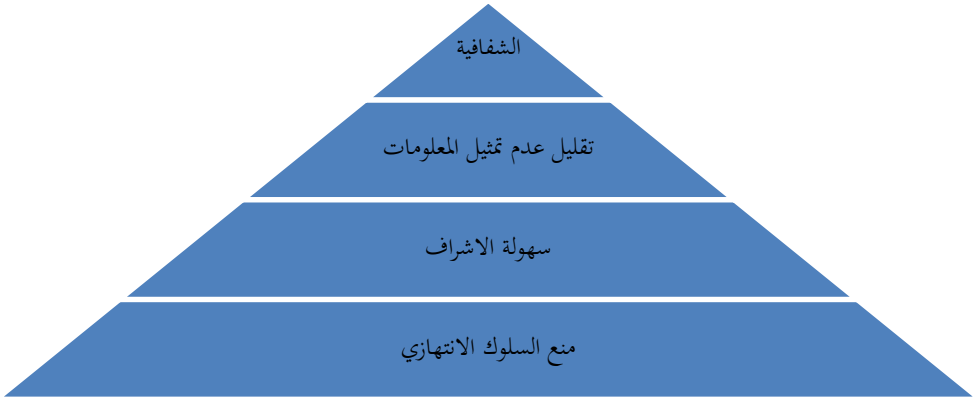
ويساعد على اجتذاب رؤوس الأموال ويساعد الجمهور على معرفة هيكلية الشركة ونواحي نشاطها وسياستها وأدائها وتوضيح علاقة الشركة مع المجتمعات التي تعمل داخلها. (الوردات، 2005، صفحة 162)

تتحقق الشفافية والإفصاح من خلال ما يلي: (شملال، 2016/2015، الصفحات 49-50)

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛
- نشر التقرير السنوي في الموعد المناسب؛
- نشر التقارير المالية السنوية البينية في الوقت المناسب؛
- الإفصاح العادل عن النتائج السنوية؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- تطبيق معايير المراجعة؛
- توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا؛
- تحديث المعلومات شبكة الانترنت؛
- تلافي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات.

ويمكن أن نلخص أهمية الإفصاح والشفافية في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): أهمية الإفصاح والشفافية



Source: MEHEZ, C, GRINICHI, A, **Gouvernance et exigence de la transparence: La condescendance du voile,** Revue de la Gouvernance, 2007, p: 04.

ثالثا: الاستقلالية

ويقصد بها تلافي التأثيرات غير الضرورية على اتخاذ القرار، (كرمية، 2014-2015، صفحة 22) ويتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

تتحقق الاستقلالية من خلال ما يلي: (آمار، 2003، صفحة 66)

- المعاملة العادلة للمساهمين من جانب مجلس الإدارة والإدارة العليا المتمثلة في الهيئة العامة؛

- استقلالية رئيس مجلس الإدارة عن الإدارة العليا؛
- استقلالية مجلس الإدارة عن المدير المفوض
- وجود لجنة تدقيق يديرها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود لجنة لتحديد المكافآت والمرتبات يديرها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود لجنة ترشيحات يديرها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود مراقبي حسابات غير مرتبطين بالشركة؛
- أن لا يوجد ممثلين لكبار الدائنين أو البنوك في مجلس الإدارة.

رابعا: المساءلة

أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، (قلوع، 2015/2014، صفحة 19) عن طريق تقديم كشف حساب عن أي تصرف يحدث، وتشمل المساءلة جانبين هما التقييم ثم الثواب أو العقاب، ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه ويتحقق ذلك من خلال: (العابدي، 2016/2015، صفحة 17)

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤولياتهم؛
- التحقق الفوري في حال إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤولياتهم.

خامسا: المسؤولية

ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة والمساهمين، فضلاً عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وتعمل الشركة في إطار أنظمة وقوانين ولوائح تنظيمية تتم مراجعتها بشكل دوري، كما يجب أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي ومهني فعال. (محمود و ربحاوي، 2008، صفحة 97)

أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة، تتحقق إذا كانت هناك: (عبد العال حماد، 2005، صفحة 23)

- عدم قيام مجلس الإدارة بدور تنفيذي؛
- وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين؛
- إجراء اجتماعات دورية لمجلس الإدارة؛
- وجود لجنة تدقيق "مراجعة" ترشح المدقق الخارجي وتراقب أعماله؛

- وجود لجنة مراجعة تدقق تقارير المدققين الداخليين، وتشرف على أعمال التدقيق الداخلي؛
- احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة.

سادسا: العدالة

ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة بمن فيهم مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب وإدراج نصوص خاصة بحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للشركة، والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنها. (محمود و ربحاوي، 2008، صفحة 98)

وتتحقق العدالة عن طريق: (آمار، 2003، صفحة 67)

- المعاملة العادلة للمساهمين الذين يمثلون الأقلية من جانب المساهمين أصحاب الأغلبية؛
- حق جميع المساهمين في الدعوة إلى اجتماعات الهيئة العامة؛
- سهولة ويسر طرق الإدلاء بالأصوات؛
- إيداع الأسهم بصورة عادية لجميع المساهمين؛
- منح الأولوية للعلاقات مع المستثمرين؛
- العدل في منح المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة؛
- حماية حقوق المساهمين؛
- منح حق الاعتراض للمساهمين عند الإساءة إلى حقوقهم؛
- المشاركة في اتخاذ القرارات، وأيضا في تعيين المديرين؛
- منح حق للمساهمين للإطلاع على سجلات الشركة.

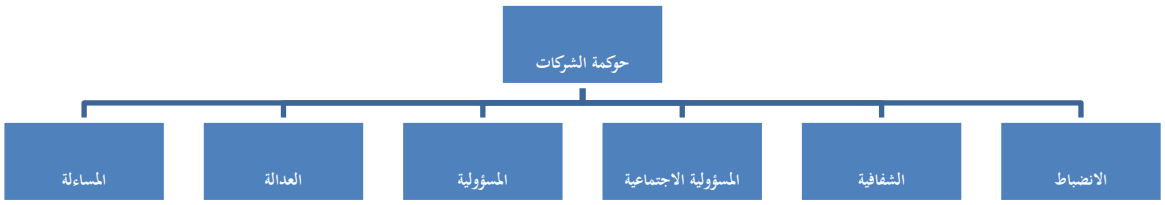
سابعا: المسؤولية الاجتماعية:

وقد عرفها المجلس العالمي للأعمال من أجل التنمية المستدامة على أنها التزام مؤسسات الأعمال المتواصل بالسلوك الأخلاقي وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرها فضلاً عن المجتمعات المحلية والمجتمع عامة (مطالي و شيخاوي، 2019، صفحة 52)، ويتحقق هذا من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة؛
- وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية. (شملال، 2016/2015، صفحة 49)

الشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات:

الشكل (1-3): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عدة مراجع.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

تقوم الكثير من دول العالم بجهود كبيرة لتوحيد مبادئ حوكمة الشركات سواءا للشركات المملوكة للدولة والشركات الأخرى، وخلص إلى أن جهود إصلاح وطنية كانت، مع استثناءات قليلة، متسقة مع المبادئ التوجيهية، (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 06) وقام كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بإجراء دراسة حول أسباب الانهيارات المالية العالمية وتبين أن السبب الرئيسي هو عدم وجود أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة للشركات التي انهارت، وبناءا عليها تم وضع العديد من المبادئ تتعلق بالحوكمة، (احمد و سلام، 2020، الصفحات 86-87)

حيث تعمل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على مساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة، من خلال جهودها المبذولة لتقويم وتحسين الإطار القانوني المؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها، والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية تطوير مبادئ حوكمة الشركات، ووضعت المنظمة خمسة مبادئ سنة 1999، ونسخة أخرى سنة 2004.

وفي سنة 2015 أصدرت OCDE مع مجموعة العشرين ولجنة بازل للرقابة المصرفية نسخة جديدة على أساس نسخة 2004 من المبادئ،[1] والتي تتضمن الفهم المشترك بأن المستوى العالي من الشفافية والمساءلة ورقابة المجلس واحترام حقوق المساهمين ودور أصحاب المصلحة الرئيسيين هو جزء الأساس من النظام الفعال لحوكمة الشركات، وتمت المحافظة على هذه المبادئ الأساسية وتعزيزها من أجل ضمان استمرارية الجودة العالية للمبادئ المنقحة وصلتها وفائدتها. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 06)

وتتمثل هذه المبادئ في: (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 15)

[1]- تم تغيير تسمية هذه المبادئ لتصبح "مبادئ مجموعة العشرين / منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات" إثر تنقيحها في عام 2015 والموافقة عليها من قبل وزراء المالية وحكام البنوك المركزية، في 4-5 سبتمبر 2015.

أولا: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

على الشركات أن تقوم بإنشاء إطار حوكمة الشركات يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وتخصيص الموارد بكفاءة، كما يجب أن يتوافق مع حكم القانون وأن يدعم الإشراف والتنفيذ الفعال، حيث تتطلب الحوكمة الفعالة إطار قانوني وتنظيمي ومؤسسي سليم يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تنظيمية وترتيبات للتنظيم الداخلي والتزامات اختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج ظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 06)

ثانيا: الحقوق المعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات المساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم ويجب أن يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 18)

ثالثا: المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء

يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة في جميع أنحاء سلسلة الاستثمار ويسمح لأسواق الأسهم العمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات.

ومن أجل أن يكون هذا الاطار فعالا يجب وضع إطار قانوني وتنظيمي لحوكمة الشركات بالنظر إلى الواقع الاقتصادي الذي سيتم تنفيذها فيه. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014، صفحة 30)

رابعا: دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة. (منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، 2014) (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 36)

خامسا: الإفصاح والشفافية

يعد الافصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية القاعدة الذهبية للنظرية المحاسبية وتطبيقاتها، حيث تجمع جميع المرجعيات المحاسبية على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة عند إعداد القوائم والتقارير المالية. (يوسف، 2006، صفحة 74)

ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير. (بلعادي و جاوحدو، 2010، صفحة 06)

وتعني الشفافية الانفتاح والتخلي عن الغموض والسرية والتضليل وإخفاء معلومات معينة، (ابراهيم، 2009، صفحة 31) وترى OCDE أنه ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وأسلوب ممارسة حوكمة الشركة. (ابراهيم، 2009، صفحة 40)

1. **متطلبات الإفصاح:** يجب أن يتضمن الإفصاح على الأقل ما يلي: (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 41)

- النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛
- أهداف الشركة والمعلومات غير المالية؛
- الملكيات الكبرى للأسهم بما في ذلك المستفيدين من الملكية، وحقوق التصويت؛
- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين الرئيسيين؛
- المعلومات عن أعضاء مجلس الادارة، بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الاختيار، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر اليهم من قبل المجلس باعتبارهم مستقلين؛
- المعاملات بين الاطراف المرتبطة؛
- عوامل المخاطرة المتوقعة؛
- المسائل الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- هياكل وسياسات الحوكمة، بما في ذلك محتويات أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركة والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.

2. متطلبات معايير العالية النوعية للمحاسبة والإبلاغ المالي وغير المالي

ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات الموجودة في القوائم والتقارير المالية، والتصريح بها وفق معايير الجودة المحاسبية والمالية، وأن يفي بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضًا بمتطلبات عمليات المراجعة.

3. إلزامية التدقيق الخارجي

حيث يجب القيام بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع خارجي مستقل وكفء ومؤهل وفقا لمعايير المراجعة العالية الجودة حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن البيانات تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي الهامة. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 47)

4. مساءلة المدققين الخارجيين

يجب أن يخضع المراجعين الخارجيين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وهم مسؤولين تجاه الشركة بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

5. قنوات بث المعلومات

ينبغي أن تضمن قنوات بث المعلومات فرصة متساوية عليها في الوقت المناسب مع كفاءة من حيث التكلفة لمستخدمي المعلومات. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 48)

سادسا: مسئوليات مجلس الإدارة

يجب أن توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، ويكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من طرف الشركة والمساهمين.

ويطلب من مجلس الإدارة القيام بالمهام التالية وهي:

- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس العلم التام، وبحسن نية، ومع بذل العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين؛
- عندما تؤثر قرارات مجلس الإدارة على مجموعات مختلفة للمساهمين بطرق مختلفة، يتعين على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة؛
- يتعين على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، ويتعين عليه أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين؛
- يتعين على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن ما يلي:

- مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والموازنات وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة، مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ وعمليات البيع؛
- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات وإجراءات التغييرات إذا لزم الأمر؛
- اختيار المسؤولين التنفيذيين، وتحديد مكافآتهم ومرتباتهم، والإشراف عليهم، وإذا لزم الأمر، استبدالهم، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛
- مراعاة التناسب بين مكافآت المسئولين التنفيذيين الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة ومساهميها على المدى الطويل؛
- ضمان الشفافية في عملية رسمية وشفافة لترشيح وانتخاب مجلس الإدارة؛
- رصد وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال المعاملات بين الأطراف المرتبطة؛
- ضمان نزاهة المحاسبة والإبلاغ المالي والمراجعة ووجود نظم سليمة للرقابة وإدارة المخاطر والرقابة المالية؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والتواصل.

- ينبغي أن يكون مجلس الادارة قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة؛
- إتاحة المعلومات الصحيحة وذات الصلة في الوقت المناسب لأعضاء مجلس الادارة تمكنهم من القيام بمسؤولياتهم؛
- في حالة تمثيل العمال لدى مجلس الإدارة ينبغي وضع آلية لتسهيل حصولهم على المعلومات وتدريبهم لتعزيز فعالية أدائهم.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن هيئات دولية مماثلة

أدى اتساع حجم الشركات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، مما جعل الشركات تبدأ بالبحث عن مصادر تمويلية أقل تكلفة عن المصادر الأخرى، وكان لها غاياتها من خلال أسواق المال وتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ولكن في المقابل ومع انفصال الملكية عن الإدارة ضعفت آليات الرقابة على تصرفات المديرين، مما أدى لوقوع الكثير من الشركات في أزمات مالية، دفع بهذه الشركات إلى إصلاح هيكلتها من خلال التطبيق الكامل لمبادئ حوكمة الشركات سالفة الذكر، ومن أجل ذلك عكفت الشركات على دراسة وتطبيق تلك المبادئ وقامت بوضع معايير محددة ما أجل تطبيقها واهتدت في ذلك لمعايير لجنة بازل للرقابة المصرفية والمالية ومعايير شركات التمويل الدولية.

أولا: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية والمالية

اهتمت العديد من الهيئات الدولية على دراسة مفهوم حوكمة الشركات وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه دوليا، من هذه الهيئات نجد OCDE، ومصرف التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي (غادر، 2012، صفحة 19).

حيث تهتم لجنة بازل بالحوكمة في البنوك، ووضعت ارشادات لقطاع البنوك، تحت عنوان "تحسين حوكمة الشركات للقطاع البنكي"، وتلتها نسخ أخرى معدلة سنوات 2005 و2006. (دبلة و بركات، 2015، صفحة 76)

وهي تركز على النقاط التالية: (رضا، 2011، صفحة 12)

- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
- إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛
- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا؛
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛
- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛
- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن شركات التمويل الدولية

وضعت شركة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 توجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في الشركات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك مستويات أربعة كالتالي: (غادر، 2012، صفحة 21)

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة العليا.

ثالثا: مبادئ التوجيهية الخاصة بحوكمة الشركات المملوكة للدولة

أصدرت OCDE مجموعة من المبادئ التوجيهية موجهة للمسؤولين الحكوميين الذين يديرون شركات مملوكة للدولة، ووضعت إرشادات توجيهية لمجالس إدارة هذه الشركات، وتوفر لهم توصيات ونصائح بخصوص الحوكمة، بالإضافة إلى ممارسات الملكية الدولية والبيئة التنظيمية والقانونية التي تعمل فيها، وتنطبق الخطوط التوجيهية بصورة عامة على الشركات المملوكة للدولة، سواء كانت تعمل على الصعيد المحلي أو الدولي. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 13)

وقد تم الاعتماد على مبادئ OCDE لحوكمة الشركات المملوكة للدولة بوصفها مرجعاً عند وضع مبادئ الحوكمة لشركات قطاع الأعمال العامة في أي دولة. (غادر، 2012، صفحة 22)

وهذه المبادئ التوجيهية تتمثل في مايلي:

- **المبررات لملكية الدولة**

تمارس الدولة حق الملكية في الشركات المملوكة لها لمصلحة الجمهور؛ وعليها أن تقيّم الأهداف التي تبرر ملكية الدولة بعناية وتفصح عنها وتقوم بمراجعتها بشكل دوري (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 27).

- **دور الدولة كمالك**

يتعيّن على الدولة أن تتصرف كمالك نشط على وعي ودراية، بما يضمن حوكمة الشركات المملوكة للدولة بطريقة شفافة تتسم بالقابلية للمساءلة، مع درجة عالية من المهنية والفعالية. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 31)

- **الشركات المملوكة للدولة في السوق**

تماشيا مع المبرر لملكية الدولة، يجب أن يضمن الإطار القانوني والتنظيمي للشركات المملوكة للدولة معاملة متكافئة لكافة المساهمين ومنافسة عادلة في السوق حين تمارس الشركات المملوكة للدولة أنشطة اقتصادية. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 41)

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين والمستثمرين الآخرين**

عندما تكون الشركات المملوكة للدولة مدرجة في البورصة أو تضم بين مالكيها مستثمرين غير حكوميين، يتعيّن على الدولة والشركات أن تعترف بحقوق كافة المساهمين وتضمن المعاملة المتكافئة لهم والمساواة في الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالشركة. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 47)

- **العلاقات مع أصحاب المصلحة وممارسة الأعمال بمسؤولية**

يجب أن تعترف سياسة ملكية الدولة بشكل تام بمسؤوليات الشركات المملوكة للدولة تجاه أصحاب المصالح، وأن تطلب أن تقوم هذه الشركات بتقديم التقارير عن علاقاتها مع أصحاب المصالح، ويجب أن توضح ما هي توقعات الدولة بشأن ممارسة الأعمال بمسؤولية من قبل الشركات المملوكة للدولة للأعمال (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 52).

- **الإفصاح والشفافية**

ينبغي على الشركات المملوكة للدولة أن تلتزم بأعلى معايير الشفافية وتخضع لنفس معايير المحاسبة والإفصاح والامتثال والمراجعة العالية الجودة التي تخضع لها الشركات المدرجة في البورصة. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 57)

- **مسؤوليات مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة**

يجب أن تتمتع مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة بالصلاحيات والكفاءات والموضوعية اللازمة للقيام بمهامها على صعيد التوجيه الإستراتيجي والإشراف على الإدارة، ويتعيّن عليها التصرف بنزاهة، وأن تخضع للمساءلة عن أعمالها. (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، 2017، صفحة 64)

رابعا: المبادئ الصادرة عن صندوق النقد الدولي

أصدرت اللجنة المؤقتة لصندوق النقد الدولي ميثاق للممارسات السليمة في مجال شفافية السياسات النقدية والمالية، (صندوق النقد الدولي، 1999، صفحة 01) بالتعاون مع بنك التسويات الدولية وبالتشاور مع مجموعة من وعدد من الخبراء الأكاديميين ذوي الكفاءات في المنظمات الدولية والإقليمية. (بورمة، 2017/2016، صفحة 89)

هذه الممارسات تتمحور حول ممارسات الشفافية السليمة للبنوك المركزية في مجال السياسة النقدية: (صندوق النقد الدولي، 1999، الصفحات 7-18)

- وضوح ادوار ومسؤوليات وأهداف البنك المركزي بخصوص السياسة النقدية؛
- علنية صياغة قرارات السياسة النقدية والابلاغ عنها؛
- توفر المعلومات المتعلقة بالسياسة النقدية للجمهور؛
- مساءلة البنك المركزي وضمانات النزاهة؛
- وضوح أدوار ومسؤوليات وأهداف الوكالات المالية المسؤولة عن السياسات المالية؛
- علنية صياغة السياسات المالية والإبلاغ عنها؛
- توفر المعلومات المتعلقة بالسياسة المالية للجمهور.

المبحث الثالث: ركائز وآليات حوكمة الشركات

مع التقدم الحاصل في الاقتصاديات الحديثة قامت الشركات بتبني حوكمة الشركات باعتبارها تجسد مفهوم الإدارة الرشيدة في قراراتها، حيث أنها تعتمد في ذلك على الركائز الأساسية لتصميم نظام الحوكمة، وكذا آليات وضوابط داخلية وخارجية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة وكذلك السهر على مراقبة حسن تطبيق الإجراءات والسياسات والممارسات والقرارات الصادرة عن متخذي القرار سواء داخل الشركة أو خارجها.

المطلب الأول: ركائز حوكمة الشركات

في البداية يجب توضيح أن هناك من قام بالتطرق إلى ركائز الحوكمة وهي (المساءلة، الشفافية والمكاشفة، إدارة المخاطر، العدالة والنزاهة) بصفتها أسس (المسؤولة الائتمانية، الشفافية والإفصاح وتفعيل دور أصحاب المصالح، الرقابة والمسائلة، إدارة المخاطر، المناخ الأخلاقي)، وذلك لتداخلهما معا في نقاط معينة في هذا المطلب سنقوم بدمجهم مع بعض كالآتي:

أولا: المساءلة وإدارة المخاطر

1. المساءلة

يتم تقييم العمل من خلال مجموعة من المقاييس ومؤشرات الأداء تخضع للمساءلة حول القيم التي تحققها، كما وتدرك الإدارة والموظفين أن التكريم والحفز يعتمدان بالدرجة الأولى على الأداء ونتائج مؤشرات الأداء ونسب الإنجاز التي يتم تحققها، (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 09)وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل (عبد العال حماد، 2005، صفحة 47):

- **أطراف رقابية عامة:** مثل البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال؛
- **أطراف رقابية مباشرة:** مثل: المساهمين، مجلس الإدارة؛
- **لجنة المراجعة الداخلية:** تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.

2. إدارة المخاطر

إن التعسف في استخدام سلطة الإدارة دون رقيب أدى بكثير من الإخفاقات التي كان لها أثر على ضياع أموال المساهمين، ولا شك إن إدارة المخاطر تعتبر هدفا رئيسيا لكل شركة للتخفيف من حدة هذه المخاطر، أو التقليل منها، أو الابتعاد عنها ما أمكن، فإدارة المخاطر حقل متخصص بكامله في الإدارة، وقوة نظام المخاطر تعتمد على الممارسات الإشرافية والرقابية بحكم القواعد والأحكام والضوابط التي تكشف احتمالات هذه المخاطر. (عثمان، 2017، صفحة 40)

ومنه فإن مراقبة المخاطر ومتابعتها بهدف الكشف المبكر عن أي انحرافات يخفف من حدة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة، ومن هنا يبرز دور المراجعة الداخلية في تزويد المؤسسات الاقتصادية بالمعلومات والتقارير التي تؤكد أن المخاطر التي تتعرض لها هذه الأخيرة قد تم فهمها وإدارتها بطريقة ملائمة في إطار التغيرات الديناميكية في محيط الشركة، حيث أصبحت المراجعة الداخلية مصدرا استشاريا وتوجيهيا يساعد في تحمل مسؤوليات إدارة المخاطر، وتقليل المخاطر إلى حدود ومستويات مقبولة فالدور المنوط في المراجعة الخارجية في الشركات هو ضمان التحكم في المخاطر بشكل يسمح بالتنبؤ والكشف المبكر عن الأخطاء والانحرافات المحتملة، إضافة إلى تقديم الاستشارات الإدارية والفنية العالمية مما رفع من أهمية مساهمة هذه الوظيفة في تحسين الأداء الإداري والمالي من خلال دعم أسس حوكمة الشركات، وتصميم وتطوير نظام فعال للرقابة الداخلية ووضع برنامج لإدارة متكاملة لإدارة المخاطر. (Majdi & Nadareh, 2000, p. 79)

لذلك تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها ذلك لأنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها. (السيد و لطفي ، 2006، صفحة 588)

ثانيا: الشفافية والمكاشفة والعدالة والنزاهة

1. الشفافية والمكاشفة

وهي الإفصاح والكشف عن كم كافي من المعلومات المناسبة الخاصة بأعمال الشركة وسياستها وتعني أيضا إفصاح الشركة عن تعاملاتها وعلاقاتها مع كل الأطراف الداخلية والخارجية ذوي العلاقة وذوي المصلحة وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع على معلوماتها وعدم حجبها فيما عدا الأمور التي تضر بمصالح الشركة، وبالتالي تعتبر الشفافية حقا يتمتع به المساهمون ومن في حكمهم من الممولين والدائنين. (علي المصري، 2012، صفحة 41)

لذلك تعتبر الشفافية أداة هامة لمحاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات فهي ببساطة عبارة عن تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة عن طريق توفير إجراءات واضحة لكيفية صنع القرارات في المؤسسة. (غضبان، 2013، صفحة 160)

حيث تكتسب الشفافية والمكاشفة أهميتها في تحقيق الحوكمة الفعالة في الشركات من كونها (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 10):

- تساعد الهيئة العامة والمعنيين في الشركات (جمعيات الأعمال) من إعادة تقييم ودراسة مدى وجدوى الاستثمار في الشركة واتخاذ القرار الملائم؛
- تبنيان وتقويان روابط الثقة بين الفئات المختلفة في الشركات (الهيئة العامة، مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية)؛

- يعد الإفصاح على البيانات المالية سواء عن طريق النشر في المواقع الالكترونية أو وثائق أخرى تطلبها سلطة الضرائب من الشفافية المطلوبة لتحقيق الحوكمة الرشيدة.

2. العدالة والنزاهة

ويقصد بها العدل في التعامل بين المساهمين داخل كل الفئات، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة خاصة على القرارات الأساسية، وأيضاً حمايتهم من أي الممارسات مشكوك فيها من عمليات الاستحواذ أو الاندماج، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين، (فرهود، 2013، صفحة 107) حيث تركز الحوكمة الرشيدة على وجود النزاهة المالية والأخلاقية (السلوكية)كركيزة أساسية للحوكمة، كما تعتبر البنود المتعلقة بالرقابتين الداخلية والخارجية والرقابة المالية من الأمور المهمة التي تسعى الشركة من خلالها إلى ضمان تطبيق النزاهة. (مصطفى، علي ، و دروش ، 2020، صفحة 10)

ثالثا: المسؤولية الائتمانية والرقابة الذاتية

1. المسؤولية الائتمانية

تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية ائتمانية تجاه المساهمين، وعليه فإن عليهم حماية حقوق المساهمين، ولابد من زيادة قيمة العمل والتأكد من أن الشركة تقوم بالوفاء بارتباطاتها ومسؤوليتها تجاه كل الأطراف المتعاملة معها (عثمان، 2017، صفحة 38).

2. الرقابة الذاتية

ويقصد بها المتابعة التي خولها القانون للجمعية العامة والمساهمين والمراجعين على الإدارة الرشيدة بالشركة وتشمل الضوابط الذاتية لأصحاب المصالح الخارجيين في ممارسة الرقابة على استخدام قواعد حوكمة الشركات، حيث أن هذه الرقابة تنص على احترام قواعد المنافسة المشروعة والوفاء بالديون مع مراعاة تطبيق اللوائح الحكومية ومواجهة المشاكل المنهجية لإدارة الشركات. (سويلم، 2010، صفحة 303)

ولن يكون هنالك نظام حوكمة فعال دون وجود وتطبيق نظام مناسب للرقابة، فالرقابة تولد اطمئنان بأهداف الشركة، ويتم تحقيقها بشأن إعداد وإصدار تقارير ومعلومات، بشكل فعال وكافي والالتزام بالقوانين والأنظمة والمحافظة على موجوداتها ومواردها. (عثمان، 2017، صفحة 39)

رابعا: تفعيل دور أصحاب المصالح والمناخ الأخلاقي

1. تفعيل دور أصحاب المصالح

يجب أن يحتوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق المصالح، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل، كما يتجه الاهتمام في ممارسة حوكمة الشركات نحو إيجاد السبل التي

تكفل تشجيع أصحاب المصالح في الشركة على الاضطلاع بمستويات الاستثمار التي تتسم بالكفاءة من ناحية العملية وتوجه نحو رأس المال البشري والمادي في الشركة (عثمان، 2017، صفحة 39).

وتعد القدرة التنافسية التي تتمتع بها الشركة ونجاحها في النهاية بمثابة نتيجة لفريق عمل الذي يجسد الإسهامات المتقدمة من مجموعة مختلفة من الموارد من بينهم: المستثمرون والعاملون والموردون والهيئات الإشرافية العامة كسوق المال والبنك المركزي، والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة ومجلس الإدارة –لجنة المراجعة– والمراجعين الداخليين والخارجيين.

2. المناخ الأخلاقي

يعد تواجد السلوك الأخلاقي في المجتمع أمراً هاماً، وتنبع أهمية وجود الأخلاق في المجتمع من أن صياغة القوانين تتم في إطار القيم الأخلاقية، فعدم وجود الأخلاق ينتج عنها مشاكل كبيرة غير مرغوب فيها (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 68)، حيث أن الشركات لديها مسؤوليات تجاه المجتمع، وتجاه المساهمين وذلك من خلال إتباع معايير أخلاقية في معاملاتها، لذلك فإن مجلس الإدارة عليه مسؤولية وضع وإتباع الإطار الأخلاقي في معاملات وبكافة المستويات، حيث أن الممارسات الغير أخلاقية تشجع على تفشي ظاهرة الفساد والذي بدوره يتناقض مع مبادئ وأهداف حوكمة الشركات والتي تساهم في الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح (عثمان، 2017، صفحة 41).

وهناك العديد من الممارسات في الشركات الدولية التي أوضحت معايير هامة في البيئة الأخلاقية والتي يجب أن يأخذها مجلس الإدارة في الاعتبار عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي داخل الشركة حيث تهدف إلى: (مصطفى سليمان، 2008، صفحة 151)

- الالتزام بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي؛
- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛
- تنمية ثقافة أخلاقية داخل الشركة والتي سوف يتم تطبيقها على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين بالشركة بالمساواة.

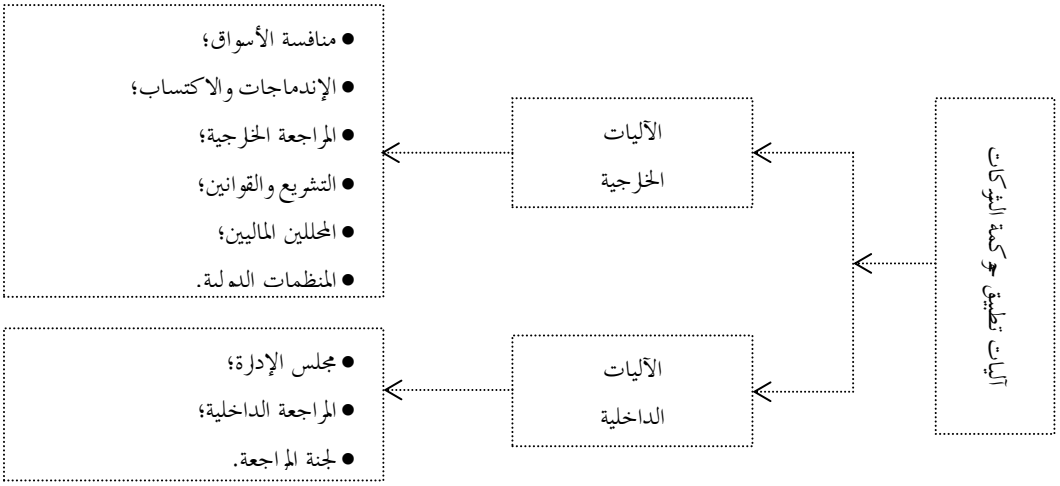
وعليه فأن ركائز الحوكمة هي ممارسات الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال وضع القوانين والمعايير والقواعد المنضبطة التي تحدد العلاقة بين وسائلها المختلفة من خلال مسؤولية الإدارة في بيان الشفافية والمصداقية في التعاملات والرقابة على أعمال الإدارة والاعتماد على المناخ الأخلاقي الذي يضع أطر ومعايير أخلاقية في التعاملات وبكافة المستويات من أجل القضاء على الفساد وتوجيه إدارة الشركة نحو طريق صحيح تلتزم بقواعد ومبادئ صادرة عن منظمات دولية أو قواعدها الداخلية للوصول إلى بر الأمان. (عثمان، 2017، صفحة 41)

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

تعرف آليات حوكمة الشركات بأنها: مجموعة من الممارسات التي تسهم وبصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات التي تحدد طبيعة العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح كافة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستقرة وبقائها في بيئة الأعمال.

تصنف آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية، وآليات خارجية، إذ تركز آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، أما آليات حوكمة الشركات الخارجية فتمثل بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، وتلك التي تمارسها المنظمات الدولية ذات الصلة لضمان تطبيق قواعد الحوكمة، (محسن و محمد حسن، 2016، الصفحات 488-489) ويمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل (1- 4): آليات تطبيق حوكمة الشركات



المصدر: أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، الجزائر، 2014/2013، ص:60.

أولا: الآليات الداخلية

تتمثل الآليات الداخلية في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة.

1. مجلس الإدارة

لقد كتب الرئيس السابق لمجلس إدارة (جنرال موتورز) جون جي سميال في عام 1995: "إن مجلس الإدارة مسؤول عن النجاح الدائم للشركة، لا يمكن إسقاط هذه المسؤولية إلى الإدارة." حيث أن مجلس الإدارة دورا رئيسيا في مجال حوكمة الشركات، ويقع على عاتقه مسؤولية: اختيار المدير التنفيذي والتعاقب، تقديم ملاحظات إلى الإدارة حول إستراتيجية المنظمة، تعويض كبار المدراء التنفيذيين، مراقبة الصحة المالية والأداء والمخاطر، وضمان مساءلة المنظمة لمستثمريها وسلطاتها، لدى المجالس عادة عدة لجان على سبيل المثال، التعويض الترشيح والتدقيق لأداء عملهم. (الموسوي، 2020، صفحة 44)

تصف مبادئ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي الخاصة بحوكمة الشركات 2004 مسؤوليات المجلس: (الموسوي، 2020، صفحة 43)

- يجب إعلام أعضاء مجلس الإدارة والعمل بطريقة أخلاقية وبحسن نية، مع الحرص والعناية الواجبة، في مصلحة الشركة والمساهمين؛
- استعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة وتحديد الأهداف، وخطط العمل الرئيسية، سياسة المخاطر، وخطط رأس المال والميزانيات السنوية؛
- الإشراف على عمليات الاستحواذ والتصفية الكبرى؛
- اختيار وتعويض ورصد واستبدال المسؤولين التنفيذيين والإشراف على تخطيط الخلافة؛
- ضمان سلامة نظم المحاسبة والإبلاغ المالي للشركة، بما في ذلك التدقيق المستقل؛
- ضمان إنشاء أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية؛
- الإشراف على عملية الكشف والاتصالات؛
- عندما يتم إنشاء لجان المجلس يجب أن تكون ولايتها وتكوينها وإجراءات عملها محددة ومعروضة بشكل جيد.

وبوجه العام يكون مجلس الإدارة مسئولاً عن أداء الوظائف الخمس العريضة التالية: (حماد، 2009، صفحة 213)

- تعيين وتقييم وربما حتى فصل الإدارة العليا، وأهم منصب فيها هو الرئيس التنفيذي للشركة؛
- التصويت على القرارات المالية الهامة؛
- التصويت على المقترحات التشغيلية الرئيسية؛

- إسداء النصح والمشورة إلى الإدارة؛
- التأكد من تقديم تقارير دقيقة عن أنشطة الشركة ووضعها المالي إلى حملة أسهم الشركة.

ويتكون مجلس الإدارة من ثلاثة لجان تتمثل في:

أ. لجنة المكافآت

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيد على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، وهنا يكمن الدور الفعال لهذه اللجنة.

ب. لجنة التعيينات

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت هذه اللجنة لأداء مجموعة من الواجبات، فهي تقوم بوضع المهارات والخبرات المطلوبة توافرها لدى أعضاء مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين، وتضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين كما تقوم مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار. (فداوي، 2014/2013، الصفحات 66-67)

ج. لجنة المراجعة

يمكن تعريف لجنة المراجعة بأنها "لجنة فرعية يقوم بتشكيلها مجلس إدارة الشركة بشكل أساسي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويتراوح عدد أعضاء هذه اللجنة في الغالب بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء، ويقتصر دورها على تقديم توصياتها لمجلس الإدارة من خلال تقارير تقدم بصفة دورية لمجلس إدارة الشركة وليس لديها سلطة اتخاذ القرار".

ويعتبر اختيار لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة، ومجلس الإدارة غير التنفيذيين من العوامل التي تساعد في تحقيق استقلالية المراجع، ويجب أن يكون هؤلاء الأعضاء على قدر عالي من المهارات المالية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، (ملاح، 2019، صفحة 61) وحتى يحقق الغرض من تشكيل لجنة المراجعة، يجب أن يكون هناك مجموعة من المعايير المهنية: (ملاح، 2019، صفحة 61)

- وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية؛
- توفير إطار لأداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للشركة؛
- وضع أساس يمكن استخدامه لتقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية، وزيادة إمكانية تحسين عمليات الشركة.

لكل لجنة من لجان المراجعة في الشركات شكل خاص، بما يعني أن كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما، ولا يوجد عدد محدد موضوع يمكن استخدام لتحديد دورها ويتمثل دور لجنة في:

✓ **عملية المراجعة الخارجية:** فإنه لفحص عملية المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس فإنه يكون من الضروري:

- تعيين وتحديد أجور، ومدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه؛
- النظر في خطط المراجعة الخارجية وطريقة وبرامج العمل خلال العام المالي ونهايته؛
- التأكد من أن المراجعة الخارجية تكمل كافة جوانب خطة المراجعة.

✓ **القوائم المالية:** يجب النظر في القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها والقيام بما يلي:

- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا؛
- ضمان أن جميع الأمور التي تمت إثارتها بواسطة المراجعة الداخلية والخارجية قد تم معالجتها بشكل سليم؛
- ضمان موافقة مجلس الإدارة على القوائم المالية.

✓ **نظام المراقبة:**

- النظر في مدى كفاية نظام المراقبة الداخلية؛
- التشاور مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام المراقبة الداخلية؛
- تقدير اللجنة على مدى فاعلية المراجعة الداخلية.

✓ **المراجعة الداخلية:** تتولى لجنة المراجعة الداخلية:

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين؛
- مراجعة أهداف المراجعة الداخلية وضمان توفير الحد الأساسي للتحقق من إدارة المخاطر؛
- الإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية؛
- المرافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية والتغييرات التي تجرى عليها.

✓ **إدارة المخاطر:** يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة وأنه يدعم أوجه الرقابة:

- وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر في كل المستويات بالشركة؛
- أن سياسة المخاطر مستمدة من مجلس الإدارة الذي يضمن بدوره كفاءة وفاعلية هذه المهمة؛
- ضمان أن هناك هياكل مناسبة وترتيبات فعالة موجودة لضمان وجود إدارة فعالة للمخاطر؛
- التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغييرات الجارية.

✓ **المرونة والتوافق والملائمة:**

- الإشراف على النظم والإجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش؛
- مراجعة دليل السلوك الأخلاقي وتلقي تقرير ملخص عن أي خروج عنه وتقييم أية إجراءات حالية؛
- ضمان وجود أوجه رقابة مناسبة تعمل ضد الغش وعدم النظام.

✓ **الإدارة المالية:** فحص التمويل والإنفاق في الشركة وضمان ما يلي:

- وجود نظام تقارير مالية جيدة وأنه يغذي بشكل صحيح عملية إعداد القوائم المالية السنوية؛
- وجود نظام موازنات مناسب ومبني على أساس سلطات محددة وتفويض واضح وحدود مالية معينة؛
- التأكد من أنه يتم النظر وتصويب الملاحظات التي يبديها المراجع الخارجي في القوائم المالية.

✓ **دستور لجنة المراجعة:**

يكتسب عمل رئيس لجنة المراجع أهمية كبيرة، وهذا العمل لا يجب أن يدخل ضمن اختصاصات رئيس مجلس الإدارة، لذلك فإن لجنة المراجعة في حاجة إلى دستور رسمي لتمكينها من الوفاء بدورها بشكل فعال. (ميخائيل، 2005، الصفحات 98-102)

2. المراجعة الداخلية

هي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقلة داخل المنظمة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المالية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنظمة المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المنظمة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المنظمة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. (الراوي، 2011، صفحة 10)

لوظيفة المراجعة الداخلية دور مهم وفاعل في حوكمة الشركات منذ عقود من السنوات، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن ليتضمن نشاط المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إطاره التقليدي المتمثل في العديد من الممارسات مثل تقدير المخاطر والتحقق من الإجراءات الرقابية واختبارات مدى الالتزام ومراجعة الأداء ومراجعة الإدارة والتي تستهدف جميعها تحقيق حوكمة أفضل للشركات، الأمر الذي يقود إلى إمكانية القول إنه لضمان جودة حوكمة الشركات لكل أصحاب المصلحة بالشركة، ينبغي أن تتكامل وظيفة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

ولكي تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورها المحوري المتمثل في كونها أداة قوية لدعم الأطراف الأخرى لحوكمة الشركات يجب أن تتميز بمستوى عال من الكفاءة. (علي الفضل، 2015، صفحة 22)

وقد بينت دراسات محاسبية عديدة في هذا الخصوص معايير كفاءة أنشطة المراجعة الداخلية والتي يمكن حصرها في ثلاثة معايير: القدرة المهنية، والموضوعية وجودة أداء الواجبات.

ثانيا: الآليات الخارجية

1. منافسة الأسواق

إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تساعد الشركات على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة، لذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يساعدها على التوسع في نشاطها وتقليل المخاطرة وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.

لذا يمكن إبراز كيف يمكن لتطبيق الحوكمة في الشركات أن تساهم في زيادة القدرة التنافسية لها من خلال:

- التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة أحد طرفي علاقة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها؛
- إجراءات الحوكمة الشركات تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة، من خلال مساعدة مدراء ومجلس إدارة الشركة على تطوير إستراتيجية سليمة للشركة وضمان اتخاذ قرارات أو الاستحواذ بناء على أسس سليمة وأن يقيم المكافآت على أساس الأداء المالي، وهذا سيساعد الشركات على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركات؛
- أيضا تبني إجراءات الإفلاس سيساعد على ضمان وجود طرق للتعامل مع حالات تعويض الشركات للفشل بطريقة عادلة بالنسبة للعمال والمالكين والدائنين، لذا فإن تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من شأنها أن تساعد في إرساء نظام جيد لحوكمة الشركات؛
- لقد أشارت البحوث الحديثة إلى أن الدولة التي تطبق حوكمة الشركات لحماية الأقليات من حملة الأسهم تفتح أمامهم عدد أكبر من أسواق رأس مال ذات السيولة الكبيرة، كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة يقوي ثقة الجمهور في عملية الخوصصة ويساعد على ضمان تحقيق الدول لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.

فلقد اثبتت مؤشرات تصنيف حوكمة الشركات انها وسيلة فعالة في الحث على إدخال تغييرات ايجابية داخل الشركات في الأسواق الناشئة فتلك المؤشرات تقوم بمهمتين هامتين هما: انها توفر للشركات معلومات تفصيلية حول آليات حوكمتها، وذلك بما تقدمه من تقييم وإشارة إلى المواطن التي تستحق الاهتمام بها، وتحتاج إلى تحسينها.

أما الثانية فهي تقدم معيارا دقيقا لأداء الشركة المقارنة، ومن شأن ذلك تعزيز روح التنافسية بين الشركات التي تشجع بدورها على إدخال الإصلاحات سعيا من الشركات إلى زيادة قدرتها التنافسية. (بني عامر و معيزي، 2013، الصفحات 53-54)

2. الأنظمة والتشريعات القانونية

أدى تزايد المشكلات التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين أعضاء مجلس إدارة شركات وبين المالكين، والتي أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح، وذلك بالحد من التلاعب المالي والإداري الذي يحدث في الشركات من قبل الإدارات التنفيذية باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة.

حيث يؤثر تفعيل دور التشريعات والقوانين على آليات الحوكمة بما يمثل الرادع من الانسياق نحو التلاعب والفساد، وذلك من خلال: توفيق القوانين التجارية، إعداد قواعد وقوانين سليمة تبسيط القوانين الضريبية. (بلبع، 2016، صفحة 424)

3. التدقيق الخارجي

تستدعي متطلبات الحوكمة التعاون بين إدارة الشركة وبين المدقق الخارجي، وأن تتصف العلاقة بينهم بالشفافية من حيث تبادل المعلومات واستقلالية المدقق والأخذ بآرائه عند تشخيص الأخطاء، ويسعى المدقق الخارجي إلى فهم إجراءات الرقابة الداخلية ليتمكن من الوصول إلى تقييم أولي حول الإجراءات ومدى ملائمتها مع نوعية المخاطر التي تواجهها، لذا فإن فحص الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي يحدد مدى قناعته بمخاطر الرقابة ومستواها. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 102)

إن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات، لأنه يحد من التعارض بين المالكين وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية فممارسة التدقيق من قبل مراقب حسابات يتمتع بالاستقلالية والحياد ويعد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة والتخفيض من عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة من خلال تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.

كما تمثل الوسائل والأساليب والطرائق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراقب الحسابات بوصفها آلية مهنية عملية لها مساهمة ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للتدقيق، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكون مراقب الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسات المهنية بشكل سليم، واثبات أن للتدقيق دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص المراقب على الارتقاء بجودة التدقيق والإبلاغ عن رأيه بشكل سليم. (محسن و محمد حسن، 2016، صفحة 490)

وعليه تعتبر استقلالية المراجع الخارجي شيئا أساسيا في إعداد القوائم المالية، نظرا لأن المراجع إذا لم يكن مستقلا فسوف يكون التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة غير موضوعي، وبالتالي قد يؤثر على ثقة متخذي القرارات وأصحاب المصالح في صحة وسلامة القوائم المالية التي تنشرها الشركات، وفي هذه الحالة تظهر أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في التأكيد على استقلالية المراجع. (هنطش و السيد أحمد، 2019، صفحة 162)

4. الاندماجات والإكتسابات

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

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير (OCDE) إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات، ومنها قرارات الاكتساب والاندماج ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.

5. آليات حوكمة خارجية أخرى:

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة، ويذكر(Cohen et al) أنها تتضمن – ولكن لا تقتصر على المنظمين– المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية، فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، وتمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها.

ويرى الباحث أنه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أو مملوكة للدولة، إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وإنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة، مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي، مجلس الإدارة، والإدارة العليا. (شقلوف و ميرة، 2013، الصفحات 118-119)

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن حوكمة الشركات هي أسلوب وسلوك قويم ورشيد، قد ظهر في الوقت متأخرا نوعا ما، وذلك تحت تأثير العديد من العوامل سلبية وإيجابية أهمها الإنهيارات الاقتصادية والأزمات المالية والعولمة الاقتصادية وغيرها من الدوافع التي كانت سببا وراء إستحداثها.

كما تسعى حوكمة الشركات على توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم اتجاه الشركة والمساهمين، مع ضمان معاملة متساوية للمساهمين والإعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنه.

فضلاً عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وتعمل الشركة في إطار أنظمة وقوانين ولوائح تنظيمية تتم مراجعتها بشكل دوري، كما تلتزم مؤسسات الأعمال بالسلوك الأخلاقي والسلوك المهني وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرها فضلاً عن المجتمعات المحلية والمجتمع عامة.

حيث تعمل حوكمة الشركات لصالح أطراف معينة في المؤسسة (مساهمين، مجلس الإدارة، أصحاب المصلحة، المراجع الخارجي، لجنة المراجعة ...إلخ) وفقا لآليات ومتطلبات داخلية وخارجية محددة تضبط مهام هذه المؤسسات، كما تعمل حوكمة الشركات في سعيها ضمان وجود أساس فعال وقويم من أجل تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب المصلحة من خلال وضع عدة خصائص وإفصاحات ومبادئ نوعية دولية تلزم المؤسسات على تطبيقها، بهدف تجنب الأزمات والإنهيارات المفاجئة، وضمان وجود مؤسسات فعالة ونشطة في الأسواق المحلية والدولية.

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

مع تطور الأنشطة والممارسات المحاسبية في بيئة الأعمال ودخول التكنولوجيا المعلوماتية الحديثة في الشركات والمؤسسات الكبرى، أدى إلى وجود تظليل في مصداقية البيانات والمعطيات والمعلومات التي تتضمنها وثائق المؤسسة خاصة التقارير والقوائم المالية منها، وهذا من خلال تدخل معدي هذه القوائم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، سواء بحسن نية أو بسوء نية، بغية تضليل وإخفاء وتستر عن حقائق للتحقيق مصالحه الشخصية ومصالح المؤسسة من جهة وتضليل مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى.

هذا التحريف والتضليل والتلاعب يعود بالضرر الأكيد على هذه الشركات وعلى مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال الصورة الوهمية المقدمة عن نشاط هذه الشركات وبالتالي يؤدي إلى انهيار وإفلاس هذه الشركات في نهاية المطاف، لذلك تسعى مختلف الجهود الدولية للحد من ممارسة هذا النوع من الإبداع والتحريف في وثائق المؤسسة وقوائمها المالية والعمل على ضبط إدارات الشركات ومعدي هذه القوائم للتصريح عن هذه القوائم وتقديمها بأكثر مصداقية وشفافية واحترام السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها، كذلك الالتزام بالأخلاقيات المهنية.

من خلال هذا المنطلق وللتوسع أكثر بشيء من التفصيل حول المحاسبة الإبداعية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث يتحدث المبحث الأول عن عموميات حول المحاسبة الإبداعية، أما الثاني حول الإطار الشكلي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية والأخير يحتوي على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبية الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المواضيع الناشئة والمستحدثة في مجال بيئة الأعمال، حيث يؤثر الإبداع المحاسبي على صحة ومصداقية البيانات المحاسبية والمالية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك من خلال التحريف وتضليل مستخدمي هذه القوائم، وهذا ما أدى إلى تراجع الثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية من صحة هذه البيانات المقدمة، وهذا ما ساعد في ظهور وانتشار مفهوم ممارسة المحاسبة الإبداعية.

وسوف نتطرق من خلال هذا المبحث لتعرف عن مراحل ظهور المحاسبة الإبداعية وعرض مفهومها، ومن ثم التعرف على ماهية الإبداع المحاسبي، وبعدها التعرف على عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع الشركات لممارستها.

المطلب الأول: ظهور المحاسبة الإبداعية وتعريفاتها

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية منذ الثمانينيات، أي أنه ليس بمصطلح حديث، حيث يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار عناصر القوائم المالية بالطريقة التي يرغب فيها معدي هذه القوائم، أي بصورة غير حقيقية، حيث أن المحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والعمل على تغيير القيم المحاسبية والموضوعية إلى قيم غير موضوعية وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبون فيه من أجل الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في معايير المحاسبة المعروفة.

ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق لمراحل نشأة وظهور المحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على مفهومها بشيء من التفصيل.

أولا: ظهور المحاسبة الإبداعية

يرى أغلب الباحثين أن ظهور المحاسبة الإبداعية يعود إلى القرن الثامن عشر مع تطور الثورة الصناعية ونشوء الشركات المساهمة ونشوء نظرية الوكالة، والتي تحتاج إلى وجود نظام محاسبي دقيق وفعال لتفادي الأخطاء المحاسبية سواء كانت بحسن نية أو بسوء نية، وبالتالي أصبح لدى ملاك هذه الشركات القدرة على تحديد قيمة ممتلكاتهم في أي وقت وبشكل سريع وبأقل تكلفة، وهذه كانت أحد المشاكل التي كانت تواجه المحاسبين في هذه الفترة. (السيد أحمد و علوان الهلباوي، 2019، صفحة 320)

أما في القرن العشرين تجلى مفهوم المحاسبة الإبداعية عندما واجهت الشركات المتعددة أزمات مالية في فترات الكساد خصوصا مع بداية الثمانينات، وسعت هذه الشركات لتحقيق أرباح أكبر رغم صعوبة تحقيقها، حيث اضطرت الكثير من الكيانات الاقتصادية التي صرحت بأرباح وهمية إلى التوقف عن النشاط تماما.

وقد استخدمت الكثير من المصطلحات والمسميات للدلالة على مفهوم المحاسبة الإبداعية نجد منها على سبيل المثال: مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، تجميل الدخل، المحاسبة التجميلية، تجميل المحاسبة، المحاسبة

الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة، المحاسبة المبدعة، المحاسبة الاحتيالية....الخ، وكل هذه المسميات تستغل الثغرات في السياسات والخيارات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة ونقاط قوتها من أجل التصريح بالبيانات والمعلومات المالية بشكل مخالف للحقيقة، لمصلحة طرف أو عدة أطراف من مستخدمي القوائم المالية، ويتم استخدام هذه المصطلحات للدلالة على عمليات التلاعب أو التحوير أو التكييف في إعداد البيانات والمعلومات المالية الموجودة في القوائم والتقارير المالية. (جلابة و أحمد علي، 2017، صفحة 09)

لكن بعد حدوث الأزمات المالية العالمية في سنة 2002 خصوصا إفلاس شركة الطاقة والسلع والخدمات الأمريكية Enron Corporation وحل شركة Arthur Andersen LLP، التي كانت واحدة من أكبر شركات المراجعة والمحاسبة في العالم، وتحميلها جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة Enron، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المالية للشركة عن طريق استغلال بعض المعالجات والبدائل المتاحة التي تظهر البيانات والمعلومات بغير شكلها الصحيح، وقد اعتبرت هذه الفضيحة أحد أكبر عمليات الإفلاس في تاريخ الولايات المتحدة، وولد الكثير من الجدل والتشريعات المصممة لتحسين المعايير والممارسات المحاسبية، سببت تداعيات طويلة الأمد في عالم المال. (Bondarenko, 2020, p. 01)

وبذلك يمكن القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية ليس نوع جديد من المحاسبة على المستوى الأكاديمي، حيث ظهر كممارسة ميدانية لدى المهنيين والممارسين والمحللين الماليين في البورصات والأسواق المالية، وتشير إلى ذلك الإبداع في التحايل والتلاعب والتحوير والتكييف وتجميل القوائم المالية بإظهار نقاط القوة وتضخيمها وإخفاء نقاط الضعف وتصغيرها من أجل تضليل المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ودفعهم إلى اتخاذ قرارات تصب في مصلحة أطراف معينة.

ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية

لقد تنوعت التعريفات التي وضعها الباحثين لمفهوم المحاسبة الإبداعية، لذلك سنعمد إلى التطرق إلى بعض هذه التعاريف بسبب اختلاف توجهات الباحثين والكتاب، كما أنه يرتبط مع مفاهيم أخرى عدة ويتداخل مع مفاهيم أخرى، لذلك ارتأينا استعراض أهم هذه التعريف من مختلف جوانبه ومجالاتها ومنها:

أبرز ما قدمه جرفلثز Grifliths في عام 1986 إذ أشار إلى أنها: "الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبرها عملية خداع كبرى".

كما تناولها Jameson من زاوية مهنة المحاسبة: "المحاسبة الإبداعية تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام وحل المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية".

ويقول سميث وفقا لخبرته كمحلل استثماري قد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي". (السيد أحمد و علوان الهلباوي، 2019، صفحة 320)

ومن وجهة نظر أكاديمية تعرف على أنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها."

ويصف Bambooweb Dictionary المحاسبة الإبداعية بأنها: "تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم". (صالح المليجي و السيد أحمد، 2019، الصفحات 132-133)

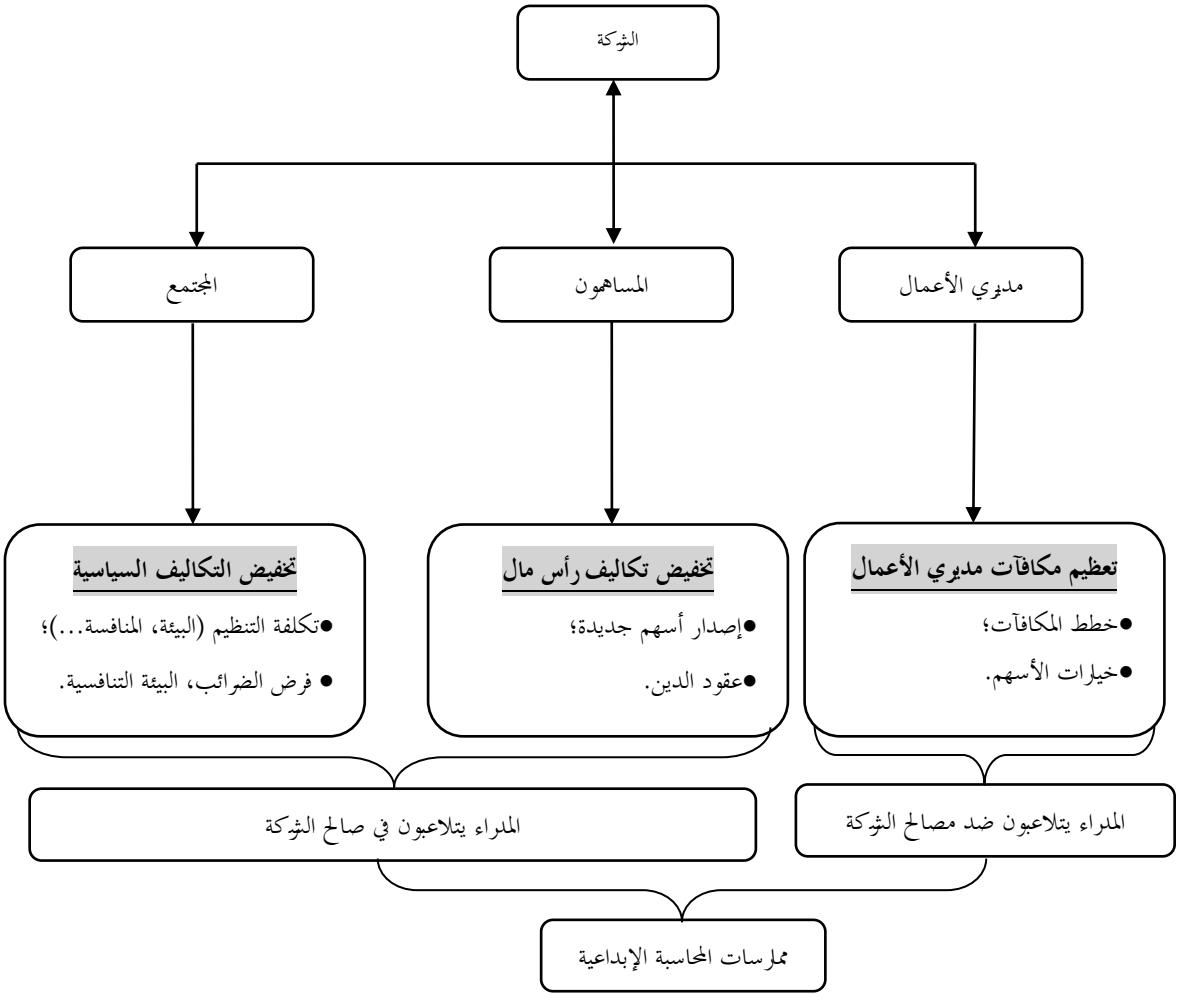
كما يستخدم اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي: عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة حيادية". (إسماعيل، 2018، الصفحات 138-139)

حيث ينظر للمحاسبة الإبداعية على أنها ممارسة تصورية لإظهار حسابات الشركة في شكل مصطنع، عن طريق الاستفادة من البدائل القانونية والمالية والاقتصادية الممكنة والمتاحة خلال المعالجة المحاسبية للأحداث التي تمر بها الشركة وفي تقييم عناصر أصولها وخصومها عن طريق إجراء عمليات تقييم قد ترفع من الإيرادات وتضاعف عناصر الأصول والخصوم وقد تخفض من ذلك حسب الأهداف التي تريدها الشركة. (رزقي و بن بلقاسم، 2016، الصفحات 86-87)

ومما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التجميل أو التغيير أو التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والتي ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، حيث أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من تلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها (المبيضين و أسامة، 2010، صفحة 88)، ويمكن القول أن ممارسة المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية وأوضحت إحدى الدراسات العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة بالشكل التالي:

الشكل رقم (02-01): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



Source: Balaciu Diana " **Is Creative Accounting a Form of Manipulation**"- University of Oradea, Faculty of Economics–Department of Accounting– Journal accredited CNCSIS-Category B+ - Tom xvII, volume 3, 2008, p 936.

إن أصحاب المصالح في الشركة يسعوا إلى تحقيق رغباتهم سواءاً بتخفيض تكاليف رأس المال والتكاليف السياسية أو تعظيم مكافآت مديري الأعمال وهذا مما يؤدي إلى التلاعب ضد مصالح الشركة أو في صالحها وهذا ما يهدف من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وفي الأخير يمكن تلخيص مسميات والأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-01): المسميات والأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية

الشكل	التعريف
المحاسبة المتعسفة	اختيار وتطبيق نشط ومتعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية، وسواء كانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
إدارة الأرباح	مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة وتنبؤات بمعرفة المحللين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب.
تخفيف تقلبات الدخل	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصممة لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح.
التقارير المالية الاحتيالية	وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية.
المحاسبة الإبداعية	وتشمل كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد والغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوة تتخذ نحو أدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل.

المصدر: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص: 297-298.

مما سبق يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات ميدانية، يمكن عرضها كما يلي:

1- ممارسات محاسبية ايجابية

وهي تلك القدرات والكفاءات التي تسعى إلى إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجه معدي القوائم المالية من أجل **إظهار نقاط القوة وإخفاء نقاط الضعف** قدر الإمكان حسب ما ينص عليه القانون والمعايير المحاسبية المتعارف عليها من أجل جلب مصلحة لجميع الأطراف.

2- ممارسات محاسبية سلبية

وهي تلك القدرات والكفاءات التي تسعى إلى إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجه معدي القوائم المالية من أجل **إخفاء نقاط القوة وإظهار نقاط الضعف** قدر الإمكان بإتباع الحيل وأساليب التغليط من أجل الإضرار بطرف معين على حساب أطراف أخرى.

المطلب الثاني: ماهية الإبداع المحاسبي

يسعى معدي القوائم المالية إلى تضليل وإخفاء وتحريف بيانات وأرقام القوائم المالية، وهذا من أجل مصالحهم الشخصية أو لصالح المؤسسة ككل، كون الإبداع المحاسبي يتميز بعدة خصائص وخطوت ومجالات، تجعل من السهل تظليل مستخدمي هذه القوائم بطريقة غير مباشرة.

ومن خلال هذا العنصر سوف نتطرق لمفهوم الإبداع المحاسبي، خصائصه، خطواته، عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي، وكذلك مجالات الإبداع المحاسبي ومصادره.

أولا: مفهوم الإبداع

الإبداع بشكل عام يعرف الإبداع لغويا إنشاء الشيء أو بدعه، أو الإيجاد أو الابتكار. (شريفي و عمورة، 2011، صفحة 157)

ويرتبط الإبداع أو العملية الإبداعية بالابتكار وهو الطرق أو الأساليب الجديدة المختلفة الخارجة أو البعيدة عن التقليد التي تستخدم في عمل أو تطوير الأشياء والأفكار، وهو عملية عقلية تعبر عن التغييرات الكمية والجذرية أو الجوهرية في التفكير، وفي الإنتاج أو المنتجات، وفي العمليات أو طرق وأساليب الأداء، وفي التنظيمات والهياكل. (نيفين، 2016، صفحة 04)

ومن خلال الجدول الموالي يمكن توضيح الفرق بين الإبداع والابتكار في المحاسبة.

الجدول رقم (02-02): الفرق بين الإبداع والابتكار

البيان	الإبداع (Creativity)	الابتكار (Innovation)
1- المحاولة	فردية	جماعية
2- العملية	متقطعة، لحظية	مستمرة، طويلة
3- الأثر	غير قابل للقياس، محتمل	قابل للقياس، مؤكد
4- التكوين	استعمال وتعلم طرق التفكير	استعمال الأدوات الإستراتيجية
5- نوع الاجتماعات	عصف الأفكار	تسيير المشاريع
6- نوع التفكير	تضارب الأفكار وتشعبها	تقارب الأفكار والإجماع حولها
7- دور المشرف أو المسؤول	التوجه نحو التفكير	التوجه نحو التطبيق
8- أهميتها في المؤسسة	مصدر (Resource)	كفاءة (Competence)

المصدر: علي فلاح الزعبي، ماجد عبد العزيز الجريري، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)**، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا، يومي 4-5 جوان 2007، ص: 08.

ويمكن القول، كتلخيص لما جاء في الجدول السابق، أن الإبداع تصرف فردي أو شخصي مصدره عقل الفرد نفسه، أما الابتكار هو عملية جماعية يتدخل فيها عدد من المتعاملين، وعلى اعتبار أن الأولى هي عملية إدراكية وعقلية والثانية عملية تفاعلية.

ثانيا: خصائص الإبداع المحاسبي وخطواته

1- خصائص الإبداع المحاسبي

تتصف المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تنعكس على المحاسب المبدع وهي: (مرازقة و بوهرين، 2011، صفحة 05)

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

2- خطوات الإبداع المحاسبي

تمر عملية الإبداع المحاسبي عبر خمس خطوات نذكرها كالتالي: (محمد، 2005، صفحة 60)

- استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق؛
- تحديد الصعوبات والعوائق وإبرازها؛
- البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب؛
- اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها؛
- صياغة النتائج وإيصالها.

ثالثا: مجالات الإبداع المحاسبي ومصادره

1- مجالات الإبداع المحاسبي

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا وجماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية: (محمد، 2005، صفحة 60)

- نظم المعلومات المحاسبي؛
- المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة؛
- القياس المحاسبي (التقييم)؛
- أساليب التسجيل أو التقيد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية؛
- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة؛
- أساليب إعداد وعرض التقارير؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

2- مصادر الإبداع المحاسبي

يمكن ذكر مجموعة من المصادر التي تؤدي إلى الإبداع المحاسبي: (بالرقي، 2012، صفحة 28)

- **القدرة على الإبداع والابتكار والتفكير الخلاق والإدراك**: وهي صفات تعود للمحاسب نفسه جراء تمازج الصفات الشخصية والمكتسبة؛
- **الخبرة المهنية العالية**: وهي تجمع بين التكوين الجيد والخبرة المعرفية والفكرية والفنية، وهي الصفات المكتسبة جراء عمل المحاسب في مجال إعداد القوائم المالية والعلوم ذات العلاقة؛
- الاحتياجات العلمية والإدارية والسوقية، ومتطلبات العملية الإنتاجية وخصوصا في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف؛
- الحوادث غير المتوقعة، الفشل، المعرفة الجديدة؛
- القوانين، الأنظمة، التعليمات، المصادر والمراجع العلمية، والأبحاث؛
- البرامج التدريبية والتطويرية، المشاركات العلمية، المؤهلات الدراسية والعلمية.

رابعا: عوامل تحقق الإبداع المحاسبي

توجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تحقق الإبداع بشكل عام، نذكرها كما يلي: (محمد، 2005، صفحة 61)

- **عوامل الطاقة الفكرية والترابط**: وهي القدرة على إعطاء أكبر عدد من الأفكار الإبداعية (الجديدة)، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل أو التناقض؛

- **عوامل المرونة:** وتعني سهولة انتقال الفرد من فكرة إلى أخرى، وقدرته على النظر إلى موضوع مهني من عدة زوايا، والتحرر من الأفكار النمطية، وهي تعتمد على التنوع وترتكز على الكيف، وتدل المرونة على التغيير ومدى تقبل الصورة الجديدة وتحررها من الصور القديمة.
- **الأصالة:** وهي القدرة على إنتاج استجابات أصيلة، أي قليلة التكرار والحدوث، كما أنها تدل على إدراك الأشياء في صورة غير مألوفة، والشخص صاحب الفكر الأصيل هو الذي يمل من استخدام الأفكار المتكررة والحلول التقليدية؛
- **التفاصيل:** وتشير إلى قدرة الفرد على تقديم إضافات وتفاصيل جديدة لفكرة معينة أو موقف أو وضعية معينة وتوسيعات بالإضافة إلى رسم خطوات تجعل هذه الفكرة عملية، فالتفاصيل هي مهارة استكشاف البدائل وتوضيح أبعاد ومظاهر المشكلة محل البحث والوصول إلى تفاصيل دقيقة جداً، ويطلق عليها عوامل التوسيع، وهي تقيس قدرات الفرد على التوسع في موضوع معين وبنائه؛
- **استشعار المشكلات:** وهي قدرة الفرد على رؤية الكثير من المشكلات في موقف ما في الوقت الذي لا يرى فيه شخص آخر أية مشكلة، أو بما يسمى القدرة على تحسس المشكلة وفهمها، حيث أن هذا الاستشعار يحد المبتكر للوصول إلى نتائج جديدة ويقدم حلول مختلفة للمشكلات الموجودة، وتتمثل في القدرة على تحديد نقاط القوة والضعف في المواقف وقدرته على فتح آفاق جديدة تتعلق به؛
- **استدامة التفكير والعمل:** هي استمرار الفرد في التفكير في المشكلة لمدة طويلة دون كلل أو ملل، حتى يصل إلى حل مناسب للمشكلة، وذلك يتحقق عن طريق العمل المستدام دون أن تثنيه مختلف العوائق؛
- **القبول لدى المجتمع:** إن الإبداع والابتكار أو خلق فكرة جديدة لا يكون له قيمة إلى من خلال اعتراف المجتمع بها وبفائدتها، فالعملية تبدأ من الفرد وتنتهي إلى المجتمع. (مزياني، 2009، صفحة 292)

يركز الإبداع في المجال المحاسبي على إجراء معالجة للبيانات المالية تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، تمهيد دخل، التخطيط للضريبة. (بالرقي، 2012، صفحة 27)

أما بشأن العوامل المؤثرة والمعززة للإبداع في المجال المحاسبي فهي كما يلي: (الشبراوي، 2017، الصفحات 61-62)

- صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة مرنة تساعد على الإبداع، كما في استخدام طريقة أو سياسة محاسبية معينة في تسجيل أو تسعير الموجود أو المخزون أو احتساب اندثار، تسمح بها الأنظمة أو التعليمات النافذة؛

- الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب المستمر للعاملين في المجال المحاسبي؛
- زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل الشركة أو الوحدة المحاسبية؛
- التشجيع على حضور الندوات والجلسات العلمية للاطلاع على المستجدات في الجانب المحاسبي فضلاً عن المشاهدات والزيارات الميدانية للإطلاع على ما هو حديث بفرض تطوير الأفكار المحاسبية؛
- منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل الشركة مما يشجعها على الإبداع مع أخذ بنظر الاعتبار متطلبات أنظمة الرقابة الداخلية؛
- التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها، وكذلك سعي الشركة إلى إشاعة قيم جديدة، وتقبل التغيير وتشجعيه؛
- الدخول أو اعتماد التحالفات والاتفاقات المشتركة مع جهات أو شركات أخرى للدخول إلى مشاريع خاصة بالإبداع؛
- وفرة المثيرات ووضع نظام حوافز يساعد على توليد أفكار جديدة بالإبداع وتشجيع جميع الممارسات الإدارية وتطوير المهارات الخاصة بالإبداع المحاسبي.

في ظل المراجعة والتحليل النظري لكل من الإبداع، مصادره، أنواعه، العوامل المعززة له، يمكن أن يخلص الباحث بأن الإبداع في المجال المحاسبي يمثل: عملية "نشاط، أو إجراء" يراد منها التوصل إلى أفكار، أنماط، تطبيقات نتائج جديدة بهدف التطوير ورفع أداء الوحدة والأفراد عبر إجراء معالجات للبيانات، تغييرات تتصف بالإبداع الفكري واستخدام المهارات التقنية بقصد عرض المعلومات المالية والنتائج وإيصالها إلى مستخدميها لاتخاذ القرار المناسب، فضلاً عن تحقيق أهداف محددة من قبل المعنيين، أفراداً أو وحدات شركات.

المطلب الثالث: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع الشركات لممارستها

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال استغلال القيود والثغرات المحاسبية في المبادئ والسياسات المحاسبية، من أجل تحقيق دوافع إدارة الشركات.

كما تعتبر الأهداف المحققة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقديرات والتقييمات والإفصاح التي تتركها الممارسات المحاسبية للأنظمة المحاسبية في الدول من أهم دوافع التي يسعى مالكي المؤسسات والشركات لاستخدامها، وفي ما يلي سوف نبرز العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية وكذلك أهم دوافع المحاسبة الإبداعية التي تسعى الشركات لممارستها.

أولا: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

توجد الكثير من العوامل والميزات التي تساعد على ظهور المحاسبة الإبداعية، أغلبها تعتمد على التحكم في تطبيق القوانين المحاسبية بمهارة، منها: (بالرقي، 2012، الصفحات 35-36)

1- حرية اختيار المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية

تمنح غالبية المرجعيات المحاسبية الدولية والوطنية لمعدي القوائم المالية الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية، والقواعد والسياسات المحاسبية المناسبة لها، وكذلك الطرق والبدائل المحاسبية المختلفة التي تتفق مع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة، مما يترتب عليه اختيار الجهاز الإداري للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع سياساتها وإستراتيجياتها وتحقق مصالح الوحدة الاقتصادية، مثلا في بعض الأنظمة المحاسبية يسمح للكيانات الاقتصادية في اختيار طريقة تقييم مخزون معينة كطريقة الجرد الدائم، أو اختيار طريقة FIFO، وكل خيار من هذه الخيارات المتاحة يحوي مزايا وسلبيات تؤثر على مختلف القوائم والتقارير المالية ويؤدي إلى نتائج مختلفة في القوائم المالية.

ونشير إلى مثال آخر حول اختيار السياسات المحاسبية، حيث تسمح بعض الأنظمة المحاسبية للشركات بسياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال رسملتها (أي إضافتها إلى تكلفة المشروع) بحيث يتم إطفاؤها على فترة حياة المشروع، بينما توجد دول أخرى مثل ألمانيا وبريطانيا وأمريكا تعتبر هذه النفقات مجرد مصروفات غير قابلة للرسملة والإطفاء.

بينما في إسبانيا فنظامها المحاسبي يعطي الخيار بالرسملة والإطفاء أو اعتبارها مصاريف دون رسملة ودون إطفاء. (أيمن محمد، 2020/2019، صفحة 32)

2- حرية اختيار التقديرات والقياسات المحاسبية

يلجأ معد القوائم المالية إلى القيام بتقديرات معينة في حالة عدم القدرة على القياس المحاسبي بشكل دقيق، وقد تنطوي هذه التقديرات على أخطاء والحكم الشخصي والتوقع، مما يمنح الجهاز الإداري فرصة كبيرة للتلاعب بهذه

التقديرات، للوصول للأهداف المرجوة، ومثال ذلك تحديد العمر الإنتاجي للتثبيتات لحساب الإهتلاك عادة ما تتم داخل الشركة، حيث يمكن للمحاسب اختيار معدل اهتلاك كبير نسبيا من أجل استرجاع قيمة الأصل في أقصر فترة ممكنة بغرض تخفيض النتيجة المحاسبية، وبالتالي تخفيض الضريبة المترتبة عنها، ومن ناحية أخرى يسمح له القانون باعتماد معدل اهتلاك صغير نسبيا، مما يعني تخفيض قسط الإهتلاك السنوي، ويترتب عنه تضخيم النتيجة المحاسبية وبالتالي حصول المدير على عوائد مالية كبيرة على هذه النتيجة.

3- حرية اختيار توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية أو عمليات قيد التحقيق

إن منح الحرية للإدارة في تنفيذ بعض العمليات المالية في الوقت الذي تراه مناسبا، قد يؤدي إلى تحقيق الغاية المرغوب فيها حول القوائم المالية مثل تضخيم الأرباح أو تدنئتها، حيث تعجل تنفيذ هذه العمليات المالية أو تؤخر تنفيذها إلى وقت آخر، مثال ذلك يتجلى في العقود طويلة الأجل حيث يعمد المحاسب إلى تسجيل تكاليف هذه العقود في السنة التي يتحقق فيها الإيراد أو العكس بمعنى يسجل في المحاسبة دخول الإيراد وهميا بشكل مسبق بناءا على الفاتورة في السنة التي تم فيها دفع التكاليف الحقيقية للمشروع.

والسبب في ذلك يعود إلى أن السنة التي تحملت كل تكاليف المشروع ستكون حتما نتيجتها سلبية وسيوجه اللوم للإدارة على أنها حققت نتيجة محاسبية خاسرة بينما المشروع مربح من الناحية المالية، بينما في السنة الثانية تم تسجيل الإيراد فيها دون تسجيل التكاليف وبذلك تحقق ربح كبير، وبالتالي تسدد ضريبة مرتفعة جدا قد تسبب أزمة سيولة للشركة، وللهروب من هذه المشاكل المالية يلتجئ المدير إلى اختيار توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية سواء كانت أثناء دفع تكاليف المشروع أو أثناء استلام المشروع.

4- حرية تسجيل القيود المحاسبية المصطنعة أو الوهمية

يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الحسابات، وتسجيل عمليات مصطنعة أو وهمية لهدف معين مثل تضخيم التكاليف لتقليل النتيجة المحاسبية وبالتالي الضريبة المترتبة عنها، أو القيام بتأجيل تحقيق الأرباح إلى فترات محاسبية أخرى.

ومثال ذلك تسجيل قيود في المحاسبة بمساعدة طرف ثالث كبيع أحد أصول الشركة وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة الإهتلاك، كما أن سعر البيع هذا الأصل عند إعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة المسجلة في دفاتر المحاسبة، بحيث يستخدم الفرق لتخفيض أو زيادة قيم الأصول أو الأرباح. (Akenbor & Ibanichuka, 2012, pp. 27-30)

وتخص القيود المحاسبية المصطنعة عمليات يلتجأ إليها في ظروف خاصة لتحقيق أهداف معينة مثل تخفيض الأرباح عن طريق تضخيم التكاليف بواسطة الحصول على فواتير ووصولات من الموردين لا تخص عمليات حقيقية، مثل فواتير تأجير العتاد والمركبات، ويصعب اكتشاف مثل هذا النوع من العمليات.

أما القيود الوهمية فهي تخص عمليات غير موجودة في الواقع دون وثائق محاسبية.

ثانيا: دوافع الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

تختلف وجهات النظر حول دوافع الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من جهة نظر الأكاديميين والمهنيين في طريقة النظر لها، وبذلك يصعب حصرها وتحديدها، ولكن اتفقوا حول مجموعة من الدوافع وهي:

1- تحقيق مستوى معين من الأرباح أو من رقم الأعمال

قد تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح معين تسعى إليه أو مستوى معين من رقم الأعمال، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.

فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية سنوية أو ربع سنوية حيث تواجه عند ذلك ضغطا كبيرا فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.

ويمكن ترتيب دوافع ممارسة إدارة الأرباح بحسب الأولوية كالتالي:

- التقرير عن الأرباح- تفادي الخسائر-؛
- تحسين الأداء الحالي، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل؛
- تحقيق توقعات المحللين الماليين، خاصة ما يتعلق بتقديرات الأرباح. (ميسون، 2010، الصفحات 30-32)

كما يمكن أن تسعى الشركات إلى تخفيض الأرباح إلى أدنى مستوى ممكن بهدف تخفيض الضريبة على الأرباح (دوافع ضريبية) (العمور و جودة، 2017، صفحة 278)، أو تسعى إلى تصفية الشركة وشرائها بمبالغ زهيدة لصالح طرف معين.

2- التأثير على سمعة الشركة في الأسواق المالية

يلجأ معد القوائم المالية إلى تحسين سمعة الشركة من خلال تحسين نظرة مستخدمي القوائم المالية والمجتمع ككل إلى الشركة، مثل إضفاء الشفافية على تعاملات الشركة، وتبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، وتحسين سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار تلك الشركات في الأسواق المالية. (جلابة و أحمد علي، 2017، صفحة 12)

3- متطلبات سياسة المديونية:

تخضع الشركات عند الاقتراض من المؤسسات التمويلية إلى اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين، حيث يعمد معد القوائم المالية إلى اختيار أو تغيير طرق وسياسات محاسبية للتأثير على الأرقام سواء إيجابا أو سلبا المتعلقة بالعقود، من أمثلة هذه الشروط على سبيل المثال: أن لا تتجاوز الأرباح الموزعة نسبة معينة من الأرباح المحققة، وأن تغطي الفوائد المستحقة عدد معين من الأرباح المحققة. (عسيري و القري، 2013، صفحة 120)

حيث تمثل عقود الاستدانة تعهد على الجهاز الإداري يحتوي فرض قيود على تصرفاتها من بينها: تحديد توزيعات الأرباح، نسبة الاستدانة، تحقيق مؤشرات مالية معينة. (العمور و جودة، 2017، الصفحات 278-279)

4- مكافآت الجهاز الإداري

وجدت مكافآت لتشجيع الجهاز الإداري على بذل جهود كبيرة من أجل تحقيق مصالح المالكين عن طريق تحقيق مستوى معين من الأرباح أو مستوى معين من رقم الأعمال للحصول على هذه المكافآت، لأجل ذلك يعمدون إلى استخدام العديد من الأساليب التي تؤثر على الربح. (العمور و جودة، 2017، الصفحات 278-279)

وقد بين Tonge وآخرون في قضية شركة إنرون، أن الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في استلام مكآفات ضخمة من الشركة. (بالرقي، 2012، الصفحات 37-38)

5- تفادي التكاليف السياسية والاجتماعية

يمكن أن تواجه الشركات كبيرة الحجم أعباء اجتماعية مرتفعة بسبب القوانين والأنظمة التي تفرضها الدول.

6- توفير متطلبات التصنيف والتأهيل المهني

تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف مهني متقدم عن طريق استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، (بالرقي، 2012، الصفحات 37-38) مثل الحصول على شهادة ISO.

7- تضارب المصالح

وتعد الدافع الحقيقي وراء أساليب المحاسبة الإبداعية وهو تضارب مصالح أطراف المصلحة المختلفة، فمصلحة المالكين تكمن في دفع ضرائب وتوزيعات أقل، أما المستثمرين مصلحتهم تتمحور حول الحصول على أرباح أكبر، بينما الموظفين يأملون في الحصول على مرتبات عالية ومكافآت، ولكن ما تفعله المحاسبة الإبداعية أنها تمنح مجموعة أو مجموعتين مكانة ملائمة على حساب الآخرين. (Dilip & Eno, 2005, p. 78)

8- وجود فجوة التوقعات

عندما تكون فجوة توقعات ما بين الأداء الفعلي للشركة وبين توقعات المحللين في السوق المالي يصبح هناك دافع للممارسات المحاسبة الإبداعية. (healy & Wahlen, 1999, p. 370)

وفي الأخير يمكن تلخيص دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجدول كما يلي:

الجدول رقم (02-03): دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

البيان	الدافع
تحقيق مستوى معين من الأرباح	• التقرير عن الأرباح-تفادي الخسائر-؛ • تحسين الأداء الحالي، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل؛ • تحقيق توقعات المحللين الماليين، خاصة ما يتعلق بتقديرات الأرباح.
التأثير على سمعة الشركة في الأسواق المالية	• إضفاء الشفافية على تعاملات الشركة؛ • تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية؛ • تحسين سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيمة المالية.
تحسين سياسة المديونية	• الاقتراض من المؤسسات التمويلية؛ • تكييف الشركة حسب اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الدين.
مكافآت الجهاز الإداري	• تشجيع الجهاز الإداري.
تفادي التكاليف السياسية والاجتماعية	• تحقق أعباء اجتماعية مرتفعة بسبب القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة.
التأهيل المهني	• الحصول على تصنيف مهني متقدم؛ • الحصول على شهادة ISO.
تضارب المصالح	• تضارب المصالح بين الموظفين، المساهمين، المتعاملين.
تقليص فجوة التوقعات	• تقليص فجوة توقعات ما بين الأداء الفعلي للشركة وبين توقعات المحللين في السوق المالي.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عدة مراجع.

من الجدول السابق يمكن القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تساهم إلى عدة مشاكل خطيرة على المدى الطويل، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-04): المنافع والخسائر المحتملة الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الأطراف	المنافع المحتملة من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الأطراف	الخسائر المحتملة من ممارسات المحاسبة الإبداعية
المدراء	• تخفيض تكاليف الرأسمال؛ • التوصيل؛ • إدارة مكافأتهم؛ • الالتزام شروط الدين؛ • الفحص الرسمي؛ • تخفيض ضرائب الربح؛ • خلق منافع ضريبية؛ • تخفيض تكاليف الأسهم؛ • تحسين العلاقات؛ • تجنب التكاليف السياسية.	**المدراء**	الوظيفة والسمعة.
المساهمون المسيطرون	زيادة قيمة أسهمهم في السوق، السيطرة على احتجاجات الموظفين، تخفيض تكلفة رأسمال، تخفيض حجم المعاملات.	**المستثمرون المحتملون**	زيادة القيمة التي يحوز عليها المستثمرين الأساسيين نتيجة للتلاعب.
المساهمون غير المسيطرون	زيادة قيمة أسهمهم في السوق، تخفيض تكلفة المعاملات.	**أصحاب السندات الحاليون**	تحويل جزء من قيمهم.
أصحاب السندات الحاليون	زيادة قيمة سنداتهم في السوق، السيطرة على احتجاجات الموظفين.	**أصحاب السندات الحاليون**	زيادة قيمة السندات التي لأصحاب السندات الحاليين نتيجة التلاعب.
العمال	الحفاظ على وظائفهم وزيادة مكافأتهم.	**الموظفون**	وظائفهم نتيجة الإفلاس غير منتظر.
الموردون	ولاء العملاء أو الزبائن.	**الموردون**	الأموال نتيجة الإفلاس غير منتظر.
الزبائن	استمرار الخدمات، واحترام الضامنات.	**الزبائن**	انقطاع الخدمات، وعدم احترام الضمانات.
الدولة	الضرائب القابلة للاسترداد، البطالة.	**الدولة**	ضرائب أكثر استرداده، تحمل مسؤولية العاطلين عن العمل.
البنوك	تسديد للقروض والفوائد.	**البنوك**	الأموال نتيجة للإفلاس غير منتظر.
الشركة	الحفاظ على الوظائف، وخلق الثروة.	**الشركة**	خسارة الوظائف، وإهدار للموارد.

المصدر: كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2016/2015، ص: 103.

المبحث الثاني: المنظور الشكلي والأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

يكون التلاعب المحاسبي عن قصد سواء بحس النية أو بسوء النية، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وذلك باستعانة قاصد التلاعب بعدة أشكال وتقنيات واستغلال الثغرات الموجودة في الطرق والسياسات المحاسبية من أجل تغطية نقائص أو اختلاسات أو تحقيق أهداف شخصية.

وفي ما يلي سوف نتطرق لأشكال وأهداف المحاسبة الإبداعية (المطلب الأول)، ومعوقات المحاسبة الإبداعية (المطلب الثاني)، والمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وتقنياتها (المطلب الثالث).

المطلب الأول: أشكال وأهداف المحاسبة الإبداعية

للإبداع المحاسبي عدة أشكال ومسميات يسعى معدي القوائم المالية بالتعامل معها حسب رغباته ورغبات المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها أو إخفاءها وتضليلها أن صح التعبير، وفي ما يلي سوف نوضح أشكال وأهداف المحاسبة الإبداعية.

أولا: أشكال المحاسبة الإبداعية

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات وفقا لرؤية دارسها، المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية، ويعتبر مصطلح" إدارة الأرباح" هو المفضل والأكثر استخداما في معظم الأدبيات، والجدير بالذكر أن لها الكثير من المسميات المترادفة والمتقاربة جدا لكن لديها نفس المضمون، لذلك سنتطرق إلى هذه المسميات وهي كما يلي:

1. المحاسبة العدوانية

هي اعتماد طرق وأساليب محاسبية بهدف تحقيق أقصى منفعة للكيان الاقتصادي، سواء كانت هذه الطرق والأساليب معروفة أم لا.

2. التلاعب بالتقارير المالية

حيث يعمد المحاسب على عرض القوائم والتقارير المالية بمعلومات تختلف عن القيم الحقيقية وهذا بشكل متعمد عن طريق تكييف وتحوير وتغيير المعلومات وعرضها بشكل يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم والتقارير المالية.

3. إدارة الربح

حيث يعمد المحلل المالي بعرض الدخل في غير صورته الحقيقية بغية تحقيق هدف معين وفقا لرغبات الجهاز الإداري للتماشي مع متطلبات العمل. (مقدم، 2014، الصفحات 177-178)

وهنا يمكن التمييز بين نوعين من إدارة الأرباح:

- **إدارة الأرباح الجيدة (الايجابية)**

وهي قرارات الإدارة الاختيارية التي تهدف إلى المحافظة على أداء مالي مستقر، مثل تسريع معدل الإنتاج أو تعجيل المبيعات، أو الاحتفاظ بالمخزون بكميات كبيرة لاستعماله في السنة المالية التالية.

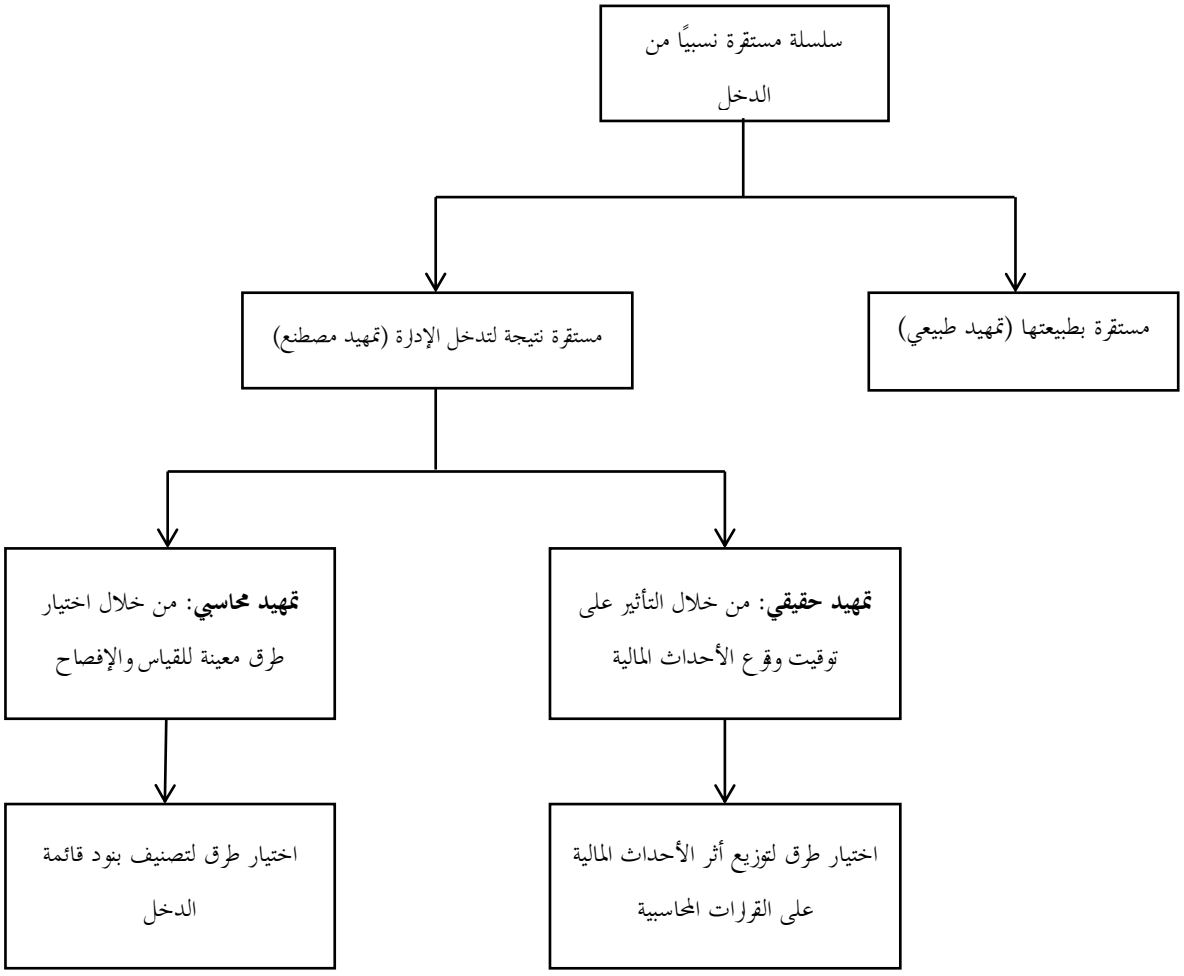
- **إدارة الأرباح السيئة (السلبية)**

تهدف إلى إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي عن طريق تسجيل قيود مصطنعة أو استخدام تقديرات غير معقولة.

4. تلطيف صورة الدخل

هو شكل من أشكال التلاعب وتجميل الدخل مثلا تحويل الأرباح بين الفترات المتفاوتة المستوى، عن طريق تخفيض الأرباح في الفترات ذات الأرباح الجيدة وتحويلها إلى السنوات ذات الأرباح المتدنية، مثلا قد يلجأ المحاسب إلى استخدام الطرق المحاسبية المعتمدة في حساب ربح العقود الطويلة الأجل، وهذه العقود تمتاز بصعوبة تحديد ربح كل سنة على حدى، فقد تكون التكاليف مرتفعة جدا في السنة الأولى وبالتالي النتيجة تكون خاسرة تماما، ثم في السنة الثانية يحدث العكس التكاليف متدنية جدا والأرباح مرتفعة جدا، لهذا يعمد المحاسب إلى طرق محاسبية من أجل توزيع التكاليف بشكل عادل بين السنوات بغية تحقيق ربح متناسب نوعا ما، (Belkaoui, 2005, p. 441) ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-02): طرق تمهيد الدخل



المصدر: أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، 2014/2013، ص: 135.

5. تطبيق أساليب منحرفة

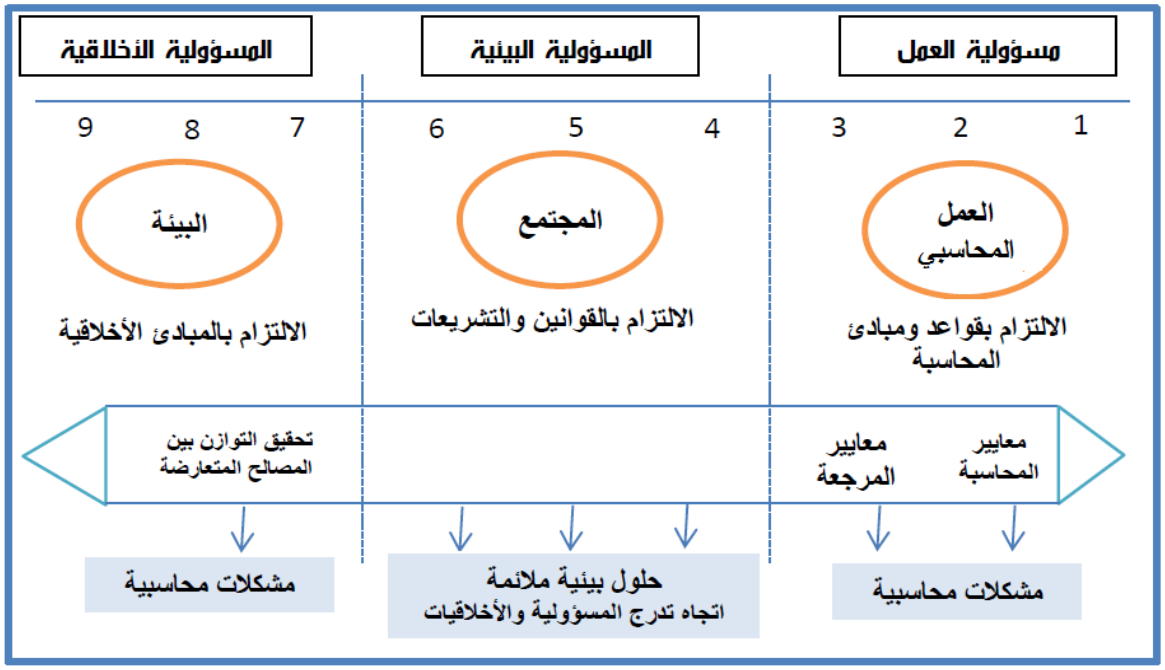
بحيث تتم ممارسات منحرفة وغير مألوفة وتختلف عن الممارسات والقياسات المحاسبية المعيارية المعروفة، كما تتميز هذه الطريقة باستخدام أحدث الطرق والأكثر تعقيدا للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم المصروفات والإيرادات.

6. التلاعب المحاسبي

هو عملية تضليل وخداع لأصحاب المصلحة المستفيدين من القوائم المالية من قبل الإدارة عن طريق إتباع الإدارة لمجموعة من الإجراءات والطرق المحاسبية الملتوية لتحريف الحقائق التي تعرضها القوائم المالية بما يخدم مصلحتها ويحسن صورتها المالية. (Diana, Bogdan, & Alina, 2009, p. 171)

ولما كانت المعايير الأخلاقية لا يمكن أن تقاس نقداً، فإن هذا يعني أن الإدارة في الشركات غير متماثلة في تحمُل مسؤولية تمهيد الدخل، ويُظهر الشكل التالي التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة الشركات في تمهيد الدخل. (بالرقي، 2012، صفحة 44)

الشكل رقم (02-03): التدرج في السلوك الأخلاقي لإدارة الشركة في تمهيد الدخل



المصدر: بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، المجلد 12، العدد12، 2012، ص: 44.

8. محاسبة التخلص من كل الخسائر مرة واحدة

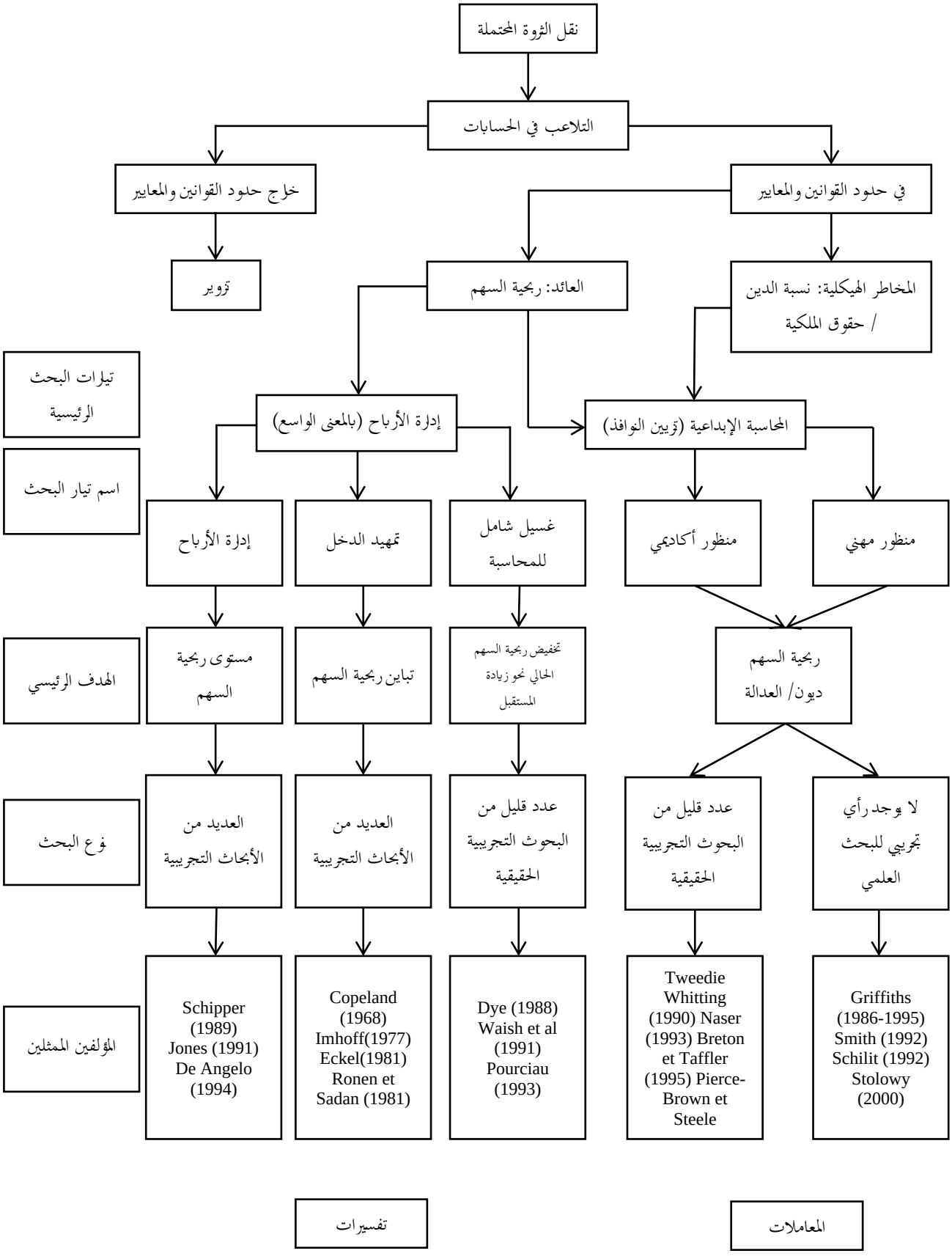
ويقصد بها قيام الشركة بتنظيف قوائمها المالية من كل الأمور السيئة خلال سنة رديئة حتى تتمكن من النهوض مجددا. مثل: زيادة مخصصات الديون عندما يكون معدل الديون مرتفع بدرجة كبيرة، والعكس صحيح. (البطنيجي، 2011/2010، صفحة 39)

9. المحاسبة الخلاقة

ويطلق على الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارة الشركة في بعض الأحيان سعيا وراء خلق تحسين صوري غير حقيقي، سواء في الربح أو في المركز المالي بواسطة الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للشركة الواجب إتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية. (الحلبي، 2009، صفحة 16)

ويمكن توضيح أنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-04): يوضح الإطار النظري لممارسات التلاعب المحاسبي



Source: Hervé Stolowy, Gaétan Breton, **Account Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review of Accounting and Finance, Vol 03, N 01, p: 35.

ثانيا: أهداف المحاسبة الإبداعية

تشترك أهداف حوكمة الشركات مع أهداف المحاسبة الإبداعية، والتي تختلف باختلاف مستخدمي القوائم والتقارير المالية، لكن تجمع مختلف الأدبيات المحاسبية، على مجموعة من الأهداف العامة يمكن تلخيصها كما يلي: (نظمي و علي، 2015، صفحة 314)

1- تحسين أداء الشركات؛

2- تضخيم الأرباح: وذلك بهدف:

- زيادة سعر سهم الشركة؛
- زيادة مكافآت مجلس الإدارة؛
- تحسين فرصة الحصول على قروض؛
- جذب مستثمرين جدد للاستثمار في الشركة؛
- ترغيب منشآت أخرى في شراء الشركة.

3- تخفيض الأرباح، وذلك بهدف:

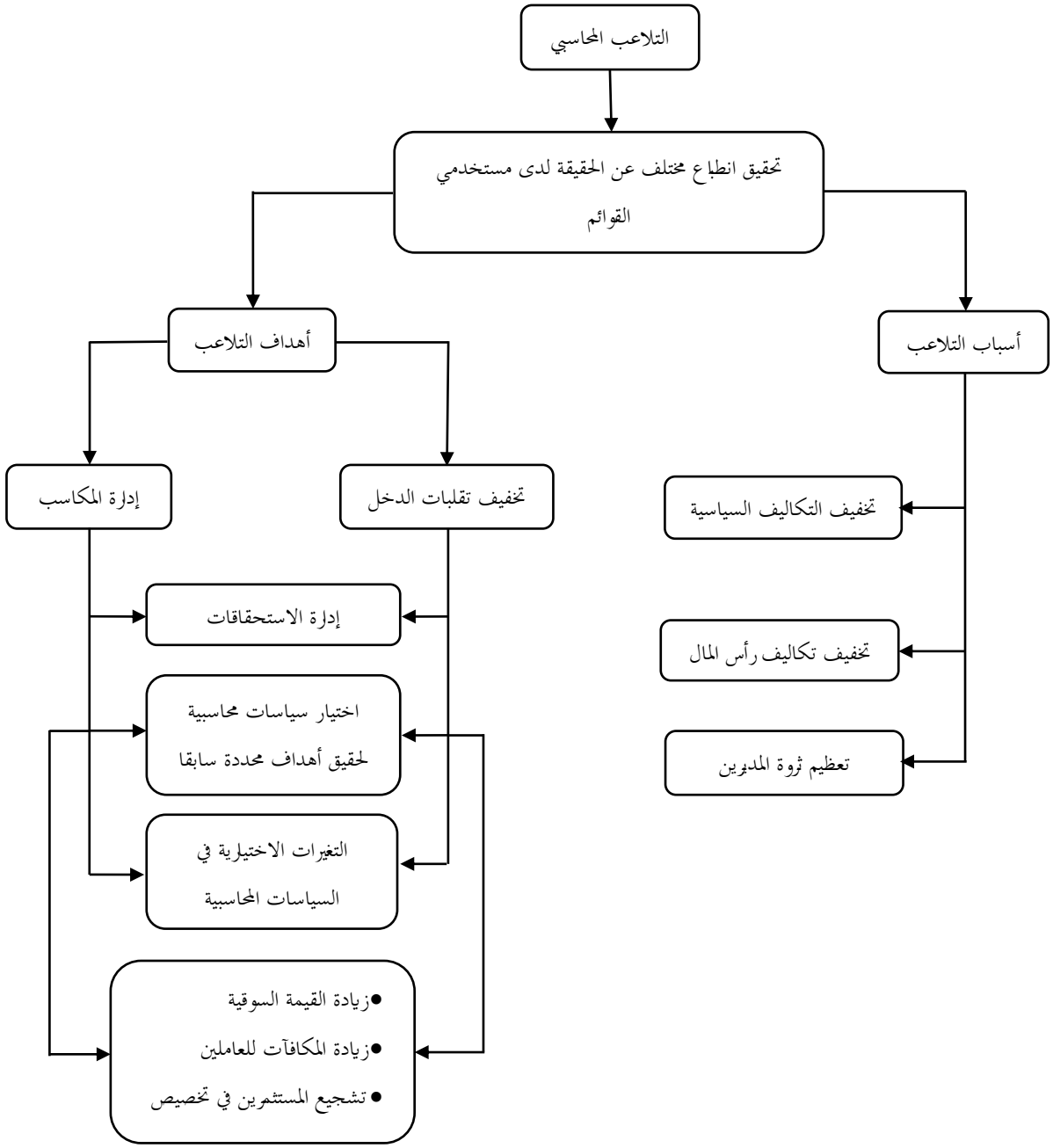
- التهرب من الضرائب؛
- تقليل سعر السهم الشركة في السوق لأهداف معينة.

4- تهدف المحاسبة الإبداعية إلى تعديل الحسابات بما يسمح بشكل أساسي بتحسين المعلومة، ولكن في بعض الأحيان يكون الهدف عكس ذلك، وإنما تضليل قارئ القوائم المالية عن طريق تعديل الحسابات بشكل غير حقيقي خاصة إذا أرادت الشركة التخفيض من حصة العمال فيما وتفاديا لدفع تحفيزات مثلا.

5- تهدف إلى إظهار صورة جيدة عن أداء الشركة ووضعيتها المالية والمحاسبية ووضعية خزينتها لتبييض وتجميل صورتها في البورصة وعليه يمكن النظر للمحاسبة الإبداعية على أنها أداة لتعديل النتيجة ولإظهار القوائم المالية على غير حقيقتها.

وفي الشكل الموالي يمكن توضيح أهم أسباب وأهداف ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الشكل رقم (02-05): أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي



المصدر: بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد12، جامعة سطيف 01، 2012، ص: 35.

المطلب الثاني: معوقات المحاسبة الإبداعية

برغم من النتائج الهائلة التي تحقيقها محاسبة الإبداعية والأرقام الخيالية التي تضاف سنوية إلى ميزانيات الشركات نتيجة أعمال التي تقوم بها من خلال المحاسبة الإبداعية إلا أنه يوجد مجموعة من المعوقات التي تحد منها: (عجيلة، 2013، الصفحات 183-185)

- مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير الذي ترى فيه تغيرا لوضع اعتادت عليه؛
- الالتزام الحرفي بالقوانين والتعليمات والإجراءات هي وسائل ولا تعتبر غاية في حد ذاتها؛
- عدم ثقة بعض المديرين بأنفسهم، مما يجعلهم يحرصون على إبقاء الأمور مركزية بأيديهم بحيث يحتكرون حق اتخاذ القرارات بأيديهم ولا يعطون الفرصة لأي نوع من المشاركة من قبل العاملين بل قد يعتمد بعضهم إلى محاولة كتم أنفاس الأشخاص المبدعين حتى لا يكشفهم أو يلفتوا أنظار السلطات الأعلى لقدراتهم مما قد يشهر الموظف صاحب الآراء الجيدة، ويرى بعض المديرين في ذلك تهديدا لهم إذ يفعل مثل هؤلاء أن تعتمد الشركة عليهم اعتمادا مطلقا؛
- **سوء المناخ التنظيمي**: ممثلا بالعلاقات السائدة في الجهاز الإداري وبنمط الإشراف وأسس الترقية ونظم التقييم والحوافز، فمن الغريب أن يتواجد الإبداع في مناخ تنظيمي غير صحي يحبط طاقات الإنسان ويحجبها؛
- **عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب**: فالقيادة الإدارية أحد العوامل المهمة في حياة أي تنظيم إذ أنها صاحبة الدور الرئيسي في تحفيز العاملين وتعاونهم معها ومع بعضهم البعض لتحقيق الأهداف الموجودة؛
- **ازدواجية المعايير المتبعة في التنظيمات**: حيث يلاحظ في بعض التنظيمات أن مؤهلات الانقياد والخنوع هي شرط من شروط الترقية وليس العمل الجاد، ففي هذه البيئة يصبح الإبداع محل معارضة،
- **الحالة الاقتصادية**: إن الحاجة والضرورة إلى الإبداع في الشركة وعلى الخصوص الإبداع المحاسبي هي: مسألة تفرضها التغيرات الاقتصادية، والاجتماعية البيئية في الشركة والحقيقة اليوم الشركة التي لا تبدع حتما ستزول لأن الإبداع هو أحد وسائل البقاء والنمو الاستمرار وهو أداة بالغة الأهمية في مواجهة مشكلات وعوائق الشركات.

من جهة أخرى تعتبر عدم كفاية الأجور والحوافز المادية أحد معوقات الإبداع، فالشخص الذي يبحث عن تلبية حاجاته الأساسية لن يجد وقتا للتفكير والإبداع. (عجيلة، 2009/2008، الصفحات 198-199)

- **القيم الاجتماعية السائدة**: حيث يعني الإبداع التجريب والتفكير بغير المألوف، وقد يتعارض مع القيم المجتمعية السائدة، وقد ينجم عنه ضرر على المبدعين.

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وتقنياتها

لكل مهنة أخلاقيات، من بينها الصدق، العدالة المهنة، السرية المهنية، عدم التحيز...إلخ، هذه الأخلاقيات تعمل على تعزيز مكانة المهني، إلا أنه وفي بعض الأحيان يستغل المهني هذه الصفات لصالحه، ويعمل على تحريف وتغيير وتجميل بعض البيانات من خلال طرق وتقنيات معينة بغية تحقيق أهدافه وأهداف المؤسسة من جهة، أو إخفاء نقائص وتقصيرات للحفاظ على مكانته ومكانة مؤسسته.

ومن خلال هذا المطلب سوف نتعرض لأخلاقيات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم التعرف على تقنيات المحاسبة الإبداعية وطرق التلاعب المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية

أولا: أخلاقيات المحاسبة الإبداعية

ويشير **الخشاوي** على إن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما يرونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية. (الخشاوي، 2008، صفحة 15)

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني، وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصدا بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها؟

وقد أظهرت التحليلات جميعها التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيس في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق مما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

وعلى الرغم من أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1-**العدالة:** وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛ (مطرود و هادي، 2015، الصفحات 130-131)

2-**الصدق:** وتعني المطابقة للحقيقة؛

3-**عدم التحيز:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم فئات المستخدمين جميعهم من دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج للمحاسب على

مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات وتسجيل عمليات وهمية. (عماد، 2012، صفحة 35)

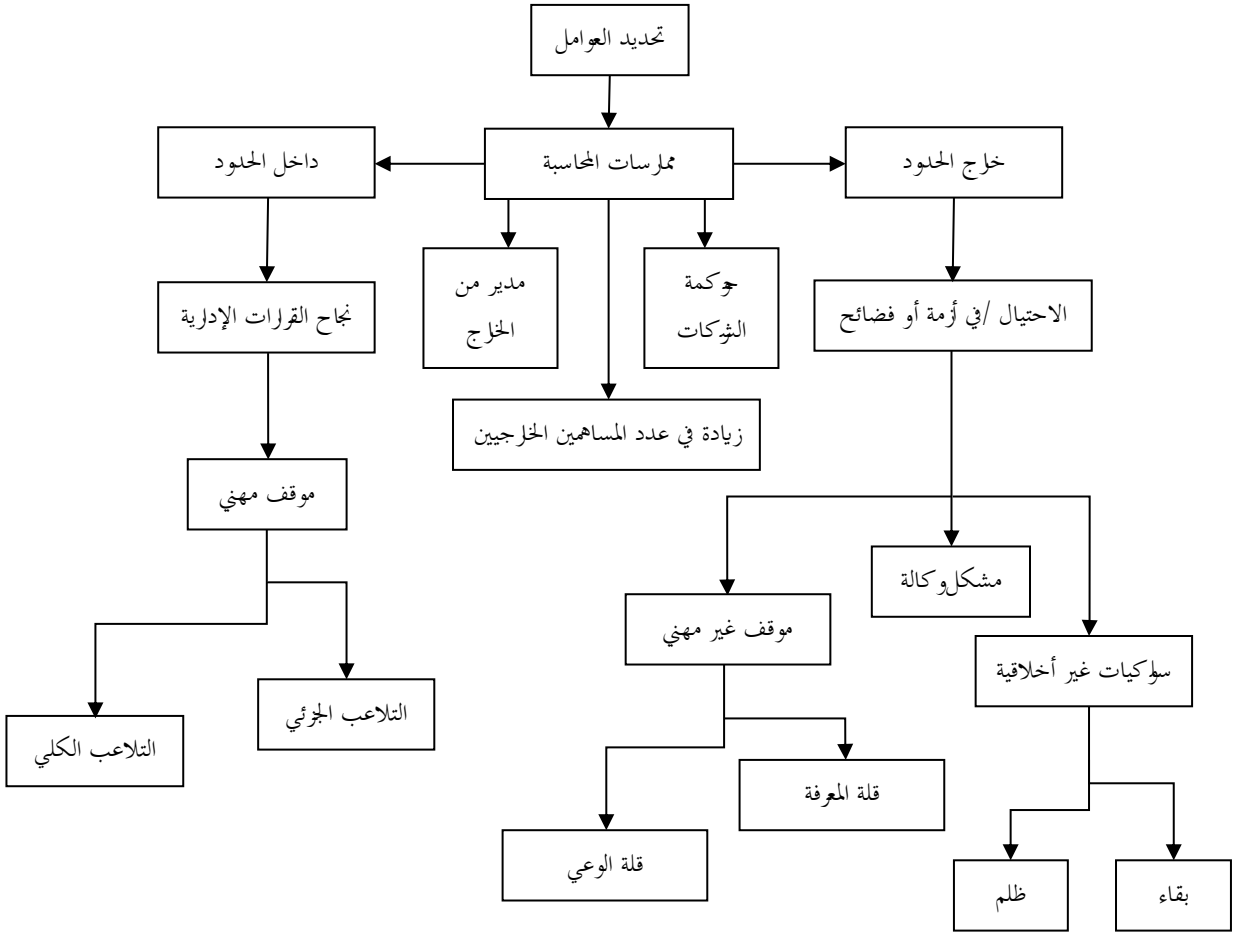
ثانيا: تقنيات المحاسبة الإبداعية

تم تحديد إمكانية تطبيق المحاسبة الإبداعية في ستة مجالات رئيسية هي: الأنظمة المرنة، قلة التنظيم، الحكم الإداري، فيما يتعلق التقديرات المستقلة، توقيت بعض المعاملات، استخدام التعاملات الاصطناعية، وأخيرا إعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية. (Oriol & Catherine, 2004, p. 07)

- **الأنظمة المرنة:** إن وجود المرونة أو حرية الاختيار بين عدة طرق مقبولة قانونا مثل حساب اهتلاك التثبيتات يخلق إمكانية زيادة أو خفض قيمة صافي الأصول، وكذلك يمكن تقييم الأسهم بعدة طرق مختلفة، وبالتالي قد تكون قيمتها مختلفة، وبالتالي سيؤثر على حسابات النتائج، كذلك التغيير في السياسات المحاسبية أو حتى الإبقاء على نفسها خلال عدة سنوات يعتبر أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية، ومن السهل اكتشاف السنة التي تم تغيير الطرق فيها، ولكن من الصعب أن معرفة آثار هذا التغيير أو الإبقاء على نفس السياسات على النتائج التي تحققها الشركات.
- **قلة التنظيم:** يقصد وجود نقص في القوانين التنظيمية، على سبيل المثال في كيفية تسيير المخزون، كإبراز بعض العناصر على أنها بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير.
- **الحكم الإداري:** إن مجال تدخل الإدارة في التقديرات المحاسبية المستقبلية تعد أهم تقنيات المحاسبة الإبداعية، ويعتبر تحديد الديون المعدومة من غيرها أو المخزون التالف أحد الأمثلة المشهورة على الحكم الإداري.
- **توقيت المعاملات:** تأخير بعض المعاملات الحقيقية إلى وقت آخر لجعل الحسابات في الشركة كما يريدها المديرون أو المساهمون يعتبر كذلك أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية، ففي بعض الحالات، يمكن الاعتراف بالإيرادات إما بشكل سريع أو بطئ وذلك بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر.
- **التعاملات المصطنعة:** وهي المعاملات التي تقوم بتوزيع الأرباح والخسائر بين عدة فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق المشاركة في اثنين أو أكثر مع وجود طرف إلزامي عادة ما يتمثل في البنك.
- **إعادة التصنيف والعرض:** قد تشارك الشركات في التلاعب بعرض القوائم المالية وذلك عن طريق إعادة تصنيف بعض الحسابات للوصول إلى قيم قريبة من الواقع، لأن سلوك المدراء نابع من الفكر السائدة وهي أن البشر قد يرون الربح مثلا 201 مليون أكبر بشكل غير طبيعي من 198 مليون. (مشيد، 2012، صفحة 341)

ويمكن توضيح كل العوامل التي قد تؤثر في المحاسبة الإبداعية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02-06): النموذج المفاهيمي للعوامل التي تؤثر في المحاسبة الإبداعية



Source: Fizza Tassadaq, Qaisar ALI Malik: **Creative accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing**, International Journal for Economics and financial Issues, 2015, Vol 05, No 02, P: 547.

ثالثا: طرائق المحاسبة الإبداعية باستخدام معايير المحاسبة الدولية

من خلال ما تم التطرق إليه سابقا يمكن التمييز بين نوعين من الطرق في التلاعب المحاسبي وغير المحاسبي وهما: (نقموش، 2019، صفحة 716)

1. طرق التلاعب المحاسبي: وتكون من خلال:

- استغلال فرصة اختيار المعايير والسياسات المحاسبية البديلة مثل: طرق تقييم المخزون السلعي، ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية؛
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، وذلك لتقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهتلاك.

2- طرق التلاعب غير المحاسبي: وتكون من خلال:

- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات، مثال: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار؛
- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين، مثلا لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد بها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-05): الفروقات الرئيسية بين التلاعب المحاسبي والغير محاسبي

التلاعب المحاسبي	التلاعب الغير المحاسبي
● تستغل الطابع غير الدقيق وغير المكتمل من القواعد المحاسبية؛ ● إذا كان هناك أكثر من طريقة لحل مشكلة معينة فإن المحاسب يختار الطريقة التي تؤدي إلى نتائج التي ترغب بها الإدارة؛ ● تغيير الواقع المحاسبي دون اختراق القوانين المحاسبية؛ ● عندما يستخدم بحسن نية فإنه يمثل أداة ضرورية للبناء ولإبراز الصورة الدقيقة للبيانات؛ ● تمثل سلسلة من التقنيات للتلاعب بالبيانات المالية وتجميل صورة الشركة من أجل جعلها أكثر جاذبية لذوي العلاقة بالبيانات المالية؛ ● التقنيات والممارسات التي تقدمها المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تغيير الواقع حتى حدود المصداقية من أجل خدمة أهداف معينة.	● سلبي وغير قانوني؛ ● ينطوي على تزوير أو تغيير لتسجيلات المحاسبة والوثائق الداعمة والتي على أساسها يتم صياغة البيانات المالية؛ ● تفسير خاطئ أو إغفال متعمد لأحداث، معاملات، أو معلومات أخرى ذات أهمية للبيانات المالية؛ ● تطبيق مقصود غير صحيح لسياسات محاسبية مرتبطة بالتقييم، الاعتراف، التمثيل، أو وصف المعلومات؛ ● التقارير المالية الاحتيالية يمكن أن تحصل كنتيجة للضغط الذي تتعرض له الإدارة سواء من داخل الشركة أم من خارجها لتحقيق هدف الربح المتوقع؛ ● تتضمن إجراءات مثل تحريفات تحصل نتيجة للتقارير المالية الاحتيالية وإجراءات تحصل نتيجة لاختلاس الأصول.

المصدر: محمود تيسير عبد الله الرفيع، **دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين**، مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير، جامعة القدس، فلسطين، 2018/2017، ص: 24.

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية (IAS) وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FASB):

1. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين الدول الإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛
2. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من الدول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛ (صالح المليجي و السيد أحمد، 2019، صفحة 154)
3. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية. (إسماعيل، 2018، صفحة 154)

المبحث الثالث: الممارسات السلبية للمحاسبية الإبداعية وسبل مكافحتها

تعتبر المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة من أجل إخفاء الأداء الفعلي للشركات أو العاملين فيها، بغية تحقيق منافع للشركة، هذا الإبداع والإخفاء ليس من صالح المؤسسات وسوف يعود بالضرر الأكيد على أصحاب المصلحة، لذا تسعى المجالس الدولية بالاتفاق مع المنظمات ومرجعيات دولية الخاصة بالمجال المحاسبي وحوكمة الشركات للتقليل وللحد من هذا التلاعب والتسيب في ممارسة الشركات لنشاطها.

ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق للممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (ضمن المطلب الأول)، ومن ثم التعرف على كيفية مكافحة هذه الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (ضمن المطلب الثاني).

المطلب الأول: الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

يسعى رجال الأعمال والمساهمين إلى متابعة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة الإبداعية، كونها أداة هامة لتحقيق أهدافهم سواء كانت ممارسات سلبية أو إيجابية، لذلك سنقوم بتوضيح هذه الممارسات كما يلي:

أولا: القوائم المالية

1. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الميزانية (أصول– خصوم)

تعتبر قائمة الميزانية من أهم القوائم التي تتعرض لممارسات المحاسبة الإبداعية، فهي ملخص عن الأصول والخصوم، يمكن أن نذكر أهم الممارسات على سبيل المثال التي قد تتم على هذه القائمة فيما يلي:

- **جانب الأصول**

تتضمن الأصول الكثير من البنود والحسابات التي تتعرض للممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، نذكر أهمها على سبيل المثال وهي:

أ- **الأصول غير الملموسة**

وهي أصول غير نقدية قابلة للتحديد، وليس لها وجود مادي، ويسيطر عليها الكيان نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء، أو الإنشاء الذاتي، ويتم ممارسة المحاسبة الإبداعية عليها بغية تحسين صورة موجودات الكيان، وتحسين القدرة على التسديد (الملاءة Solvabilité)، وقد تتعرض هذه البنود للتضخيم أو التخفيض:

- **تضخيم قيم بنود الأصول غير الملموسة**

وغالبا ما يتعرض هذا البند للتضخيم والمبالغة في القيم التي يحتويها، حيث مثل: رخص الاستغلال، العلامة التجارية، شهرة المحل، براءات الاختراع، أو برامج حاسوبية.. الخ، حيث يتم التسجيل المحاسبي لهذا النوع من الأصول بشكل ينافي القواعد والمبادئ التي تنص عليها المرجعيات المهنية المختصة في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى ذلك

القيام بتغييرات غير مبررة في طريقة التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول أو القيام بتغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر؛ (الشبراوي، 2017، صفحة 318)

فيتم تقييم هذه الأصول وفق طريقة التكلفة التاريخية التي تحوي سعر الشراء أو سعر الاكتساب، ولكن أحيانا تضاف إلى قيمة الأصل بعض التكاليف المدفوعة من أجل الحصول على هذا الأصل، وتصبح جزءا منه، وبالتالي سيؤدي هذا الارتفاع في قيم الأصول غير الملموسة إلى ارتفاع في قيمة موجودات الشركة ككل.

- **عدم احترام شروط التسجيل المحاسبي:** تشترط معايير المحاسبة توافر ثلاثة شروط أساسية من أجل التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وهي:

– القابلية للتحديد والتمييز بشكل مستقل– وجود منفعة مستقبلية في الأصل غير الملموس– السيطرة على الأصل غير الملموس. فقد يحصل أن يتم تسجيل أصل غير ملموس في المحاسبة، لكن دون توافر الشروط المذكورة آنفا بشكل كامل، فتقوم الشركة بتجاهل هذه الشروط من أجل تضخيم قيمة الأصول غير الملموسة.

ب– **الأصول الثابتة:** هذا النوع من الأصول تتعرض كذلك إلى ممارسات سلبية يمكن ذكرها كما يلي:

- **تضخيم قيم بنود الأصول الثابتة:** تتعرض هذه الأصول للتغيير في قيم مثل عدم تسجيل الأصول الثابتة بطريقة التكلفة التاريخية واعتماد طرق تقييم أخرى تناسب أهداف الإدارة مثل التسجيل وفق طريقة القيمة السوقية عندما تكون القيمة السوقية أكبر من التكلفة التاريخية.
- **تغيير طرق الإهتلاك:** عندما يكون قسط الإهتلاك المحسوب وفق طريقة الإهتلاك الخطي أكبر من قسط الإهتلاك المحسوب وفق طريقة إهتلاك أخرى، يتم التغيير إلى هذه الطريقة الأخيرة، لأنها تجعل القيم المحاسبية الصافية أكبر من القيم المحاسبية الصافية المحسوبة وفق الإهتلاك الخطي.
  - تغيير عمر الأصل وقيمة الخردة؛
  - عدم التصريح بالأصول المرهونة أو المحجوزة أو المقدمة كضمان؛
  - إدراج المصاريف اللاحقة إلى قيمة الأصل الثابت أو العكس.
- **الأصول المتداولة:** تتعرض هذه الأصول إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لأهداف متنوعة مثل تحسين نسبة السيولة، مثل: (محمود، 2018، صفحة 24)
  - تعجيل تحصيل حقوق العملاء وباقي المدينين وتأخير تسديد ديون الموردين وباقي الدائنين؛
  - تسريع تسجيل فواتير الشراء؛
  - عدم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

- **المخزونات:** حيث تتركز عمليات التغيير والتلاعب ومثال ذلك إدراج بضاعة راكدة ومتقادمة في كشوفات الجرد، والتلاعب في كيفيات تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزونات.
- **حقوق أصحاب الأسهم:** مثل إضافة مكاسب محققة سابقا إلى صافي ربح السنة الحالية بدلا من تسجيله ضمن الأرباح المحجوزة، باعتباره يخص سنوات سابقة. (ناظم، 2015، صفحة 246)
- **الخزينة:** مثل عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، وتغيير أسعار الصرف المعتمدة في تحديد عناصر الخزينة المتوفرة من العملات الأجنبية. (عوادي و بوكثير، 2014، الصفحات 73-74)

▪ **جانب الخصوم:** ويتعرض جانب الخصوم إلى عدة ممارسات نذكر ها كما يلي:

- **الأموال المملوكة:** يمكن أن تقوم الشركة في ظل ظروف معينة بعملية رفع رأس مال الشركة بشكل وهمي، مثل دمج أرباح وهمية في رأس المال، إدخال مساهمات جديدة وهمية، تقييم أصول الشركة بشكل وهمي، كل هذه الممارسات تهدف في الأخير إلى تضخيم رأس المال المملوك والمصرح به في الميزانية.
- **الاحتياطات المؤقتة:** قد تنشئ الإدارة بما يعرف بالاحتياطات المؤقتة، ويمكن استخدامها لاحقاً لتعزيز الإيرادات حيث تعمل الإدارة على تخفيض قيمة الأرباح المحققة خلال السنة الحالية، خصوصا عندما تتجاوز هذه الأرباح المستوى المتوقع أو المستوى المستهدف، وتستغل هذه الاحتياطات المؤقتة للتغطية على خسائر سنوات لاحقة أو عندما تصبح الأرباح اللاحقة أقل من المستوى المستهدف، حيث عندما تتجاوز وتتخطى الأرباح المحققة توقعات المحللين الماليين بشأن أرباحها، لن تحقق فائدة كبيرة بالنسبة لأسعار أسهمها وعوائدها، كما أن توقعات السوق المالي ترتكز على معطيات السنوات السابقة. (الساعدي و التميمي، 2015، صفحة 59)
- **عدم توزيع الأرباح على المساهمين بشكل وهمي.**
- **العقود طويلة الأجل:** حيث يتم تغيير الطرق المحاسبية المطبقة في التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل، من طريقة التكلفة الحقيقية إلى طريقة حقوق الملكية.
- **الخزينة المحتملة:** حيث يتم إثبات الخزينة المحتملة قبل التأكد من تحصيلها فعلا مثل تسجيل قيمة التعويضات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية ضد أحد العملاء قبل صدور الحكم القضائي.
- **الديون قصيرة الأجل:** ومثال ذلك عدم تسجيل الدفعات الواجب تسديدها خلال السنة الحالية من القروض طويلة الأجل ضمن الديون قصيرة الأجل، بهدف تحسين نسب السيولة.

- **الديون طويلة الأجل:** مثل تسجيل القروض طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة أجل قبل إعلان الميزانية، بهدف تحسين نسب السيولة.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل

حيث يمكن للمحاسب أن يمارس المحاسبة الإبداعية في مجال التغيير والتلاعب بحسابات التكاليف والإيرادات، ونورد أمثلة على ذلك:

- **جانب الإيرادات**

- **التصريح المسبق بالإيرادات غير محققة:** ويقصد به تسجيل الإيرادات قبل حدوث عملية البيع فعلا، حيث يفترض أن تسجيل هذه الإيرادات يكون بعد اكتمال عملية البيع أو الصفقة، وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة أو لم تتحقق فعلا أو مازالت قيد الإتمام. (الشبراوي، 2017، صفحة 316)

- **زيادة الدخل من خلال بيع أصول ثابتة لمرة واحدة:**

- ومثال ذلك تضخيم الأرباح الحالية عن طريق بيع أصل ثابت، واعتبار الربح المتأتي من هذا البيع جزءا من الإيرادات الحالية، واعتباره دخلا تشغيليا وليس دخلا استثماريا؛ (الشبراوي، 2017، صفحة 317)
- عدم تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات؛
- تحويل الإيرادات الحالية إلى فترة لاحقة؛
- القيام بعمليات بيع وهمية لتضخيم رقم الأعمال؛
- تسجيل إعانات التجهيز ضمن الإيرادات.

- **جانب التكاليف**

- تخفيض نسبة استهلاك البضاعة المباعة والمواد المستهلكة مقارنة برقم الأعمال؛
- تخفيض الأجور؛
- إدراج تكاليف وهمية،
- تحويل المصاريف الحالية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة؛
- تحميل المصروفات المستقبلية إلى الدورة الحالية لظروف استثنائية. (عوادي و بوكثير، 2014، صفحة 73)
- تخفيض أقساط الاهتلاك السنوي؛
- تحويل بعض المصاريف إلى حساب مصاريف مقيدة سلفا.

ثانيا: القوائم المالية الجزئية

وهي القوائم المالية التي تتناول جانب معين من حسابات الشركة، وهي جدول سيولة الخزينة، جدول التغييرات في رؤوس الأموال المملوكة، وهذه القوائم تتعرض كذلك لممارسات المحاسبة الإبداعية نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعرض جدول سيولة الخزينة جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذا الجدول إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية وغيرهم في تحليل الخزينة من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة: (ناظم، 2015، صفحة 247)

- يعمد المحاسب إلى تصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- تستطيع الإدارة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتعتبرها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- وتتوفر كذلك إمكانية التغيير والتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف تفادي دفع الضرائب، عن طريق القيام بتعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض الأرباح المتأتية من بيع الأصول الثابتة وبعض حقوق الملكية ونفس الشيء بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث تؤثر كذلك في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة أثر الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، حيث أن كل نقد يتم تسلمه نتيجة للعمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يعتبر ناجم عن أنشطة استثمارية، وعليه أثناء حساب التدفقات التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير مكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي. (Charles & Eugene, 2002, pp. 37-53)

2. أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول تغيرات رؤوس الأموال المملوكة

يعتبر هذا الجدول حلقة وصل وربط بين جدول حساب النتيجة وبين جدول الميزانية، وهي تتحدد عن طريق رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في رؤوس الأموال المملوكة من بداية السنة المالية إلى غاية انتهائها، وتعرض على أساس مبدأ الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر وبنود هذا الجدول معرضة بشكل كبير لممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق القيام بتغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه مثلا، أو تكوين احتياطات لأسباب غير مقنعة، وتخصيص النتيجة بطريقة معينة تخدم طرف معين. (الحلبي، 2009، صفحة 49)

ويمكن تلخيص أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-06): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

	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 باعتبارها نفقات تمويلية أو العكس.
2	تسجل إيراد مزيف.	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب.
4	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية.
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.	

المصدر: أسامة عبد المنعم، طارق حماد المبيضين، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 04، العدد02، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ديسمبر2010، ص: 90.

كما يمكن إدراج أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل (النتيجة) في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-07): أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

البند	سير العملية	الأثر على الحسابات	الصعوبات	طبيعة العملية
الثبات والتكاليف المالية	تحميل المصاريف المالية لتكلفة إنتاج التثبيتات	رفع النتيجة السنوية للتثبيتات	صعوبة تحديد الأموال المقترضة وتمويل الإنتاج	عدم الموضوعية في التقييم
مصاريف البحث والتطوير	تثبيت مصاريف البحث والتطوير	تخفيض لاستثمارات المنتجة عن طريق الإهتلاكات للسنة الحالية والموالية	صعوبة تحديد مصاريف البحث خطر ذو فعل مرتد يتطلب تثبيت مصاريف البحث لتغطية مصاريف الإهتلاك السابقة	
التثبيتات	- التنازل على الاستثمارات يتحول إلى قرض الإيجاري. - تسجيل الأقساط خلال فترى	-رفع غير حقيقي للنتيجة - ظهور قيمة مضافة عند التنازل	- استلام الأقساط الإيجارية لمدة معينة.	عمليات مالية
الإهتلاكات	- هناك عدة طرق لحساب الإهتلاك - فترة افتراضية للإهتلاك	- ضرورة إعداد مخطط اهتلاك -حرية في تبني طرق الإهتلاك	- ضرورة وضع مخطط اهتلاك. - حرية الطرق المحاسبية	تقييم شخص
المخزونات	- تحميل مصاريف مالية لتكلفة إنتاج المخزونات	- ارتفاع النتيجة ناتج عن تحويل التكاليف	- صعوبة تحديد الأموال المقترضة وتمويل التصنيع.	
المؤونات وسندات المساهمة	- رفع أو تخفيض القيم لتعدد طرق التقييم	-رفع النتيجة عند تكوين المؤونة	- مبادئ التوحيد في الطرق المحاسبية.	
مؤونات وإصدارات	- تحسين الإصدارات في وقت لا ينتج فوائد	- مؤونة انخفاض قيم الإصدارات تخفيض النتيجة عند المؤونة	- آراء مختلفة حول التحسين	عدم الموضوعية في التقييم

المصدر: مقدم يمينة، **أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة المؤسسة، المجلد 03، العدد03، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014، ص ص: 180-181.

المطلب الثاني: نماذج الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية

يهتم العديد من الباحثين بموضوع الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم استخدام العديد من التقنيات والطرق التي تسعى إلى تقدير الربح المصرح به، وانطلاقا من الدراسات السابقة في مجال المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح وجود الكثير من النماذج لقياس مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح أو بمجال أوسع المحاسبة الإبداعية، وقد استخدمت تلك البحوث في نماذجها بما يعرف بإجمالي المستحقات كمقياس للمستحقات بحيث تُقيم المستحقات إلى اختيارية وغير اختيارية، ومن أهم تلك النماذج المستعملة هي: نموذج Healy (1985)، نموذج De Angelo (1986)، نموذج Jones (1991)، نموذج Jones Modifié (1995)، نموذج Kothari et Al (2005)، وسوف يتم شرح هذه النماذج في الآتي:

أولا: نماذج المستحقات

عرف مجلس المعايير المحاسبية FASB الاستحقاق على أنه "عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية أثناء حدوثها، وعلى وجه الخصوص يتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادات ذات العلاقة بالموجودات، والمصاريف والزيادة ذات العلاقة بالمطلوبات على أساس مبالغ يتوقع لها أن تقبض أو تدفع بآجال غير معروفة". (الساعدي و التميمي، 2015، صفحة 74)

وتعرف على أنها "مجموع المداخيل والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم ينتج عنها أي تدفقات نقدية خلال الفترة المالية". (فداوي، 2014/2013، صفحة 174)

تحتوي المستحقات الكلية على نوعين من المستحقات، وهما: (الخيال و القثامي، 2010، صفحة 249)

- **المستحقات الاختيارية:**

وهي المستحقات التي تنشأ من المعاملات أو المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لممارسة المحاسبة الإبداعية، وتنشأ نتيجة رغبة الإدارة في الاختيار بين المعالجات المحاسبية والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها، وذلك بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على غير حقيقتها، ومثال ذلك التغيير بالزيادة أو النقصان في الحسابات تحت التحصيل؛

- **المستحقات الغير اختيارية:**

وهي التي تنشأ من خلال الممارسات التي تقوم بها الشركة في السنة الجارية، والتي تعتبر ممارسة طبيعية بالنسبة للشركة، حيث تعكس مستوى أداء الشركة وإستراتيجيتها... إلخ، ويعد التلاعب المحاسبي من خلال المستحقات وسيلة فعالة لإدارة الشركة ومن خلالها يمكن أن تحصل على عدة مزايا أهمها سهولة التلاعب بالمستحقات بدلاً من التغيير في الطرق والمعالجات المحاسبية.

حيث تحسب كالتالي:

المستحقات الكلية= المستحقات الاختيارية + المستحقات الغير الاختيارية

ويمكن التعبير عليها بواسطة المعادلة التالي: (فداوي، 2014/2013، صفحة 175)

$$TA_{it} = NDA_{it} + DAC_{it}$$

بحيث تمثل:

- $TA_{i,t}$:المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $NDA_{i,t}$: المستحقات الغير الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛

وتحسب المستحقات الكلية بطريقة الفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي بين العمليات التشغيلية من خلال النموذج التالي: (شاوشي، 2016، صفحة 144)

المستحقات الكلية= النتيجة الصافية – التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية

$$TACC_{i,t} = EXB_{i,t} - CFO_{i,t}$$

حيث:

- $TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $EXB_{i,t}$: النتيجة بعد الضرائب (النتيجة الصافية) للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) خلال السنة (t).

وتحسب أيضاً بطريقة الميزانية العامة ويتم إستخدام الصيغة العامة التالية: (شاوشي، 2016، صفحة 107)

$$TACC_{i,t} = [\Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - Dep_{i,t}] / A_{i,t-1}$$

حيث:

- **ΔCA**: التغير في الأصول المتداولة للشركة؛
- **ΔCL**: التغير في الالتزامات المتداولة؛
- **ΔCash**: التغير في النقدية؛
- **ΔSTD**: التغير في الديون المستحقة والمدرجة في الالتزامات المتداولة للشركة؛
- **Dep**: إجمالي مخصصات الإهتلاكات والمؤونات للشركة.

ثانيا: عرض نماذج الكشف عن المحاسبة الإبداعية

تم استخدام النماذج الرياضية لاحتساب المستحقات الاختيارية نظراً لعدم إمكانية ملاحظة المستحقات الإختيارية مباشرة من القوائم المالية، حيث توجد العديد من النماذج، أهمها:

- **نموذج هيلي(1985) Healy (1985)**:وضع Healy نموذجه في بحثه الذي قدمه سنة 1985 لقياس إدارة الأرباح من خلال مقارنة متوسط المستحقات الإجمالية إلى إجمالي الأصول للسنة السابقة، حيث اعتمد على التنبؤ بممارسة إدارة الأرباح بشكل منتظم خلال كل فترة، وكان النموذج كما يلي: (شاوشي، 2016، صفحة 109)

$$NDA_t = 1/n \; \Sigma \; (TA_y / A_{y-1})$$

حيث:

- **NDA**: المستحقات الغير اختيارية للشركة i خلال الفترة t وتقاس بواسطة إجمالي الموجودات؛
- **n**: عدد السنوات المقدرة خلال المدة؛
- **y**: هو السنة الأخيرة للسنوات ضمن المدة المقدرة.

- **نموذج دي آنجلو (1986) DeAngelo**: حيث طورDeAngelo نموذج Healy ووضع هذا النموذج للمستحقات الاختيارية، ويختلف عن نموذج المستحقات الكلية في سنة الحدوث t، ويقاس بواسطة إجمالي المستحقاتA_{t-1}، والمستحقات الإختيارية NDA_t، أما إجمالي مستحقات المدة السابقة TA_{t-1} فتقاس بواسطة إجمالي الموجودات A_{t-2}، وهذا موضح في المعادلة التالية: (الساعدي و التميمي، 2015، صفحة 77)

$$NDA_{t+1} = TA_{t-1} / A_{t-1}$$

- TA_{t-1}: إجمالي المستحقات للشركة i منسوبة إلى مجموع أصولها للسنة السابقة؛
- NDA_{t+1}: المستحقات الغير اختيارية للشركة i خلال الفترة t+1 وتقاس بواسطة إجمالي الموجودات؛
- A_{t-1}: إجمالي الأصول خلال السنة t-1.

ويعد هذا النموذج حالة خاصة لنموذج Healy حيث من خلاله فترة التقدير لا يتوقع فيها وجود مستحقات اختيارية، وهي السنة السابقة لسنة الاختبار، إلا أن هذا النموذج بدوره تعرض لنفس الانتقاد الذي تعرض إليه نموذج Healy. (فداوي، 2014/2013، صفحة 180)

- **نموذج Jones (1991)**:حيث يفترض هذا النموذج أن رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة أقل عرض للتلاعب من طرف الإدارة، حيث اقترحت دراسة (J.Jones, 1991) نموذج يخفف من افتراض أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة من فترة لأخرى، والتي يمكن حسابها في المعادلة التالية: (خالدي و سعداوي، 2017، صفحة 89)

$$NDAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/ A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}/ A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/ A_{ijt-1})$$

حيث أن:

- $NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للشركة i التي تنتمي للقطاع j خلال الفترة t؛
- ΔREV_{ijt}: التغير في رقم الأعمال للشركة i التي تنتمي للقطاع j خلال الفترتينt و t-1؛

- A_{ijt-1}: إجمالي الأصول للشركة i التي تنتمي للقطاع j خلال نهاية الفترة t-1؛

- α_1،α_2،α_3:معالم النموذج الخاصة بالشركة يتم تقديرها بمجوعة شركات العينة التي تنتمي لكل سنة من سنوات الدراسة.

يتم قسمة كل عناصر المعادلة على إجمالي الأصول للسنة t-1 وذلك لاستبعاد تأثير حجم الشركة عند قياس المستحقات، والقضاء على مشكلة عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي.

ويتم تقدير معالم النموذج (α_1،α_2،α_3) من خلال استخدام معادلة الإنحدار المتعدد لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$TAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/ A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}/ A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/ A_{ijt-1}) + e_{ijt}$$

حيث أن:

- e_{ijt}: الخطأ العشوائي.

- **نموذج (1995) Jones Modifié**: قدمت دراسة (Patricia , Richard, & Amy, 1995) نموذجاً معدلاً، حيث استند التعديل على فكرة ربط إدارة الأرباح بالتلاعب من خلال تحقيق الإيراد والتغير في الإيرادات من أجل الوصول إلى تحقيق التغير في الإيرادات تلك أو الخطأ، حيث أن التلاعب عند المديرين تكمن في تحقيق الإيراد من خلال المبيعات النقدية، ومن هنا جاء النموذج المعدل الأكثر قوة في إكتشاف المحاسبة الإبداعية مقارنة بالنموذج الأصلي، وتتمثل معادلة هذا النموذج في التالي: (شاوشي، 2016، صفحة 110)

$$NDAC_{ijt}/A_{ijt-1} = \alpha_1 (1/ A_{ijt-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{ijt}-\Delta REC_{ijt}/ A_{ijt-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt}/ A_{ijt-1})$$

ووجه انتقاد لهذا النموذج الذي هو اعتباره أن كل تغير في رقم الأعمال على الحساب هو نتيجة للتحريف وفي حال ظهور تحريفات على مستوى المبيعات المدفوعة نقداً. (فداوي، 2014/2013، صفحة 185)

- **نموذج كوتاري(2005) Kothari et Al**: أوضحت دراسة (Kothari, Andrew, & Charles, 2005) طريقة لتقدير المستحقات من ربطها بأداء الشركة في الماضي والحاضر، ولقد استطاع تقديم نموذج مطور على الربط بين المستحقات والعائد على الأصول (ROA) لقياس أداء الشركة، ولقد أشار هذا النموذج إلى أنه يمكن تحسين من فعالية النماذج السابقة المستخدمة لقياس المستحقات الاختيارية من خلال التحكم في العائد على الأصول، وتم تقديم معادلة وفق ما يلي: (Dwi Lusi, 2013, pp. 79-81)

$$NDA_{i,t}/ A_{i,t-1} = \alpha_1 (1/ A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AREC_{i,t}/A_{i,t-1} + \alpha_3 (PPE_{i,t}/ A_{i,t-1}) + \alpha_4 ROA_{i,t} + e_{i,t}$$

حيث أن:

- $ROA_{i,t}$: تمثل معدل العائد على أصول الشركة i في السنة t.

المطلب الثالث: كيفيات مكافحة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

سوف يتم التطرق ضمن هذا المطلب إلى تحديد كيفيات مكافحة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والأساليب المستعملة في ذلك.

أولا: سبل التقليل والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الداخلية

هناك عدة طرق وأساليب وضعتها المرجعيات المهنية المختصة في مجالي المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى الهيئات المهتمة بالحوكمة، ولقد تم اقتراح مجموعة كبيرة من النقاط التي تؤثر بدرجة كبيرة على عملية التقليل والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، لذلك سنذكر أهم هذه النقاط فيما يلي:

1. الالتزام بالأخلاقيات

يمتلك المحاسب الكفء قدرات محاسبية عالية تمكنه من تلبية رغبات الجهاز الإداري عن طريق تغيير الأرقام والحسابات وتحويلها وتكييفها بالشكل المرغوب، وللحد من هذه الممارسات يجب التحلي بالأخلاقيات المهنية من طرف مختلف الأطراف ذوي العلاقة. (الزيادي، 2015، صفحة 203)

وبشكل عام تتمحور المتطلبات التي تؤدي إلى التقليل أو الحد من الممارسات السلبية فيما يلي:

- التحسيس بأهمية الالتزام الأخلاقي لأعضاء الجهاز الإداري والموظفين ومختلف الأطراف التي لها علاقة بإعداد القوائم المالية، ويتجلى ذلك بتشجيع سلوكيات النزاهة والأمانة والأخلاق ووضع مصلحة الشركة فوق الجميع؛
- زجر ومعاقبة كل أشكال الاحتيال؛ (معيار المراجعة الدولي (240)، 2017، صفحة 09)
- إصدار تشريعات ملزمة لأعضاء الإدارة والمحاسبين والمراجعين، بضرورة الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني أثناء تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية. (الزيادي، 2015، صفحة 204) ويتم ذلك عن طريق إصدار تشريعات ملزمة لأعضاء الإدارة والمحاسب والمدققين بضرورة الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني أثناء تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية. (الزيادي، 2015، صفحة 205)

2. مراجعة المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية

حيث تنطوي عملية إعداد القوائم المالية على بدائل عديدة أثناء المعالجة المحاسبية مثل: تحديد المخصصات (الديون المشكوك فيها، مخصصات تدني قيم المخزون) وطرق تقييم المخزون...وغيرها، كما أن القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية تحتوي على تناقض وتعارض كبير على مستوى المفاهيم النظرية وتطبيقاتها العملية، وإلغائها سيؤدي إلى التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 372)

3.تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

ويتمثل ذلك عن طريق منح الاستقلالية التامة للمدقق المالي الداخلي، حيث تمثل الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول عن مختلف مستخدمي القوائم والتقارير المالية خصوصا عند ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية في هذا المجال لذلك تستخدم جودة التقارير المالية كأداة لقياس جودة الأرباح. (أبو عجيلة و علام، 2009، صفحة 21)

4. تعزيز استقلالية مجلس الإدارة

ويتم ذلك عن طريق **عدم إسناد** مهام تنفيذية لكل أعضاء مجلس الإدارة تفادياً للاستغلال الشخصي، حيث أن هذه الاستقلالية لها دور كبير في التقليل من تضارب مصالح المساهمين والموردين. (أبو عجيلة و علام، 2009، صفحة 19)

5. تغيير أسس نظام الحوافز الموجهة للإدارة

عن طريق ربطها بالقيمة الاقتصادية أو السوقية للشركة، وتفادي ربطها بالقيمة المحاسبية أو قيمة الأرباح والاستمرارية التي من الممكن أن تكون صورية.

6. الثبات والاستمرارية في تطبيق السياسات والخيارات والأسس المحاسبية

حيث يلزم معدي القوائم المالية بالثبات في استخدام السياسات المحاسبية وعدم تغييرها بدون تفسير مقنع، إلا في حالات الضرورة القصوى مع توضيح الأثر الناجم عن هذا التغيير. (الشحادة، 2007، الصفحات 22-23)

ثانيا: سبل التقليل والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية الخارجية

1. تحسين أداء نظام الرقابة الخارجية

ويتمثل بالتعاقد مع مكاتب تدقيق مختصة كفؤة ونزيهة من أجل تدقيق الحسابات، حيث يعد المدقق الخارجي أحد أطراف الحوكمة، وكما يجب تفعيل دور المدقق الخارجي في مجال وضع متطلبات وضوابط للتفريق بين سلوكيات الجهاز الإداري المسموحة والسلوكيات غير المسموحة التي تؤثر على القوائم المالية. (عبد الفتاح، 2011، صفحة 01)

2. تفعيل دور الخبرة القضائية في اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

إن الاستعانة بالخبراء القضائيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق يسهم بدرجة كبيرة في كشف الأشخاص الذين يمارسون بشكل سلبي لتقنيات المحاسبة الإبداعية، ويعملون على مساعدة القضاء في مجال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المحاسبية المعقدة بشكل واضح في الدعاوي القضائية. (Chi-Chi & Appah, 2012, p. 125)

3.تفعيل نظام اليقظة والتكوين الجيد للمراجعين

إن تكوين المراجعين في مجال اكتشاف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية المتبعة تساهم في التقليل أو حتى الحد منها، حيث أن هذه الممارسات في تطور مستمر وتجدد مستمر عن طريق تغير أشكالها ومسمياتها. (ناظم، 2015، صفحة 252)

4. تفعيل التنظيم المهني لمهن المحاسبة والمراجعة

عن طريق تأسيس منظمات مهنية قوية ومختصة تعمل على الكشف عن هذا النوع من الممارسات وإنشاء ميثاق أخلاقيات المهنة.

خلاصة الفصل:

خلص هذا الفصل إلى تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية والتعرف على العوامل والدوافع المساعدة على ظهور هذه الممارسة، كما تم التعرف على أشكال وأهداف التلاعب المحاسبي، وتوضيح أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة وجودة القوائم المالية لدى المؤسسات والشركات خاصة الاقتصادية والمالية منها، التي جعلت هذه المؤسسات تلجأ للبحث عن أساليب وطرق للتلاعب والتحريف في مضمون الوثائق الرسمية والقوائم المالية لهذه المؤسسات، وهذا ما يعود بالأثر السلبي بطبيعة الحال على مختلف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية وممارسي هذه المهنة، وعلى الاقتصاد الوطني ككل، لذا سعت الجهود والمرجعيات الدولية للحد من هذه الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، والعمل على ضبطها من خلال معايير محاسبية دولية متفق عليها من قبل الجهات الدولية المعنية بهذا الأمر.

الفصل الثالث: دور آليات الحوكمة في التأثير على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

نظرا لما شهدته بيئة الأعمال من أزمات وانهيارات مالية فادحة، بدون إنذار مسبق، على مستوى الشركات نتيجة التلاعبات والممارسات سلبية والتحريفات والتضليل في القوائم والتقارير المالية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بقصد أو بغير قصد، في مجال المحاسبة تحت ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، أدى بضرورة تدخل الجهات والسلطات الدولية المتمثلة في حوكمة الشركات، حيث تسعى هذه الأخيرة للحد من أثر هذه الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال اعتمادها على عدة آليات وأساليب تمكنها من الرقابة وضبط المهام للمؤسسات ومعرفة مدى إلتزامها بالمبادئ والسياسات المحاسبية المعمول بها، بهدف الحد أو التقليل من هذه التلاعبات والممارسات الغير مرغوب فيها.

وهذا ما سوف نوجزه بشيء من التفصيل ضمن هذا الفصل وذلك بتقسيمه إلى مبحثين رئيسيين، الأول جاء بعنوان دور آليات حوكمة الشركات الداخلية (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية) في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى دور آليات حوكمة الشركات الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: دور آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

إن الآليات الداخلية التي نصت عليها حوكمة الشركات وتنتهجها المؤسسة من أجل الرقابة والإشراف على أنشطتها، بغية تعزيز وضمان جودة القوائم المالية، حيث تتمثل هذه الآليات في: آلية مجلس الإدارة، آلية لجان المراجعة، آلية المراجعة الداخلية، وهذا ما سوف نوجزه ضمن هذا المبحث.

المطلب الأول: دور مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

يمثل مجلس الإدارة السلطة العليا في المؤسسة، وهو عبارة عن نشاط هيكلي متكون من عدة أشخاص مهمتهم الإشراف على الشركة وإدارتها، وله الحق في إصدار كافة الصلاحيات لإتخاذ القرارات المناسبة للشركة.

أولا: ماهية مجلس الإدارة

تدار شركات المساهمة من قبل الهيئة العامة ومجلس الإدارة والمدير المفوض، وتبقى الإدارة الفعلية من طرف مجلس الإدارة، لذلك فإن مجلس الإدارة للشركة هو المنوط به تنفيذ عملية الحوكمة فعليا، والإشراف على تطبيقها، والعمل بها والحرص على تحقيقها، وهو من أهم أطراف حوكمة الشركات، والمنفذين لها، لأنه من يقوم بإصدار القرارات وكما له دور حاسم في عملية مراقبة الأعمال التي تتم وهو المسؤول عن الشفافية في الإفصاح ونشر البيانات والمعلومات. (الميرسيدي، 2019، صفحة 84)

1. مفهوم مجلس الإدارة وتركيبته

1.1. مفهوم مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة على أنه "السلطة العليا في الشركة، ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين الذين قاموا بمنح مجلس الإدارة التفويض اللازم، ويعد مجلس الإدارة من أهم آليات حوكمة الشركات". (تقرورت و قبلي، 2018، صفحة 268)

وينص القانون التجاري الجزائري على أن أعضاء مجلس الإدارة يتراوحون بين ثلاثة أعضاء على الحد الأدنى وأثنا عشر عضو على الحد الأقصى. (القانون التجاري، 2007، صفحة 156) ويتم انتخابهم من طرف الجمعية العامة عند إنشاء الشركة أو غير العادية أو الجمعية العامة العادية، وتذكر مدة عضويتهم بمجلس الإدارة في القانون الأساسي للشركة دون أن تتجاوز ستة سنوات. (القانون التجاري، 2007، الصفحات 157-171)

ولقد تم تعريف مجلس الإدارة من منظور الحوكمة بـ: (RACHDI, 2008, p. 14)

- **من منظور نظرية التعاقدية المالية للحوكمة:**

يتدخل مجلس الإدارة بتشجيع القادة من اجل أن يكونوا فاعليين، إما من خلال أنظمة التعويض أو بالتهديد بطردهم، هذا الدور التأديبي يكون ضعيفا في الشركات التي تهيمن على رأس مالها عائلة المدير.

- **من منظور النظرية التشاركية للحوكمة:**

يعتبر مجلس الإدارة بمثابة أداة تسهيل خلق القيمة لجميع أصحاب المصلحة في الشركة، يعمل كهيئة هرمية، بالإضافة إلى دوره كمحكم في تقاسم الإيرادات، كما يعمل على تشجيع العمل الجماعي.

- **من منظور النظرية الإستراتيجية للحوكمة:**

يعتبر مجلس الإدارة أداة مساعدة في خلق المهارات، ويحرص على تسهيل تطوير المهارات والمساعدة في بناء خيارات استراتيجية جديدة.

ومن التعاريف السابقة نخلص أن مجلس الإدارة يتواجد على قمة الهرم الإداري في الشركة، ويمتلك كل السلطات التي تخول له اتخاذ كل ما يلزم داخل الشركة لحماية المساهمين، ويتكون مجلس الإدارة من أعضاء داخليين وآخرين مستقلين.

2.1. تركيبة مجلس الإدارة:

ويمكن تصنيف أعضاء مجلس الإدارة إلى ثلاثة أنواع هم كالتالي: (مصطفى، 2008، الصفحات 37-38)

- **العضو التنفيذي:** ويقصد به العضو الذي يعمل بمنصب تنفيذي بالشركة، كالمدير التنفيذي أو العضو المنتدب أو رؤساء المصالح بالشركة، وترجع أهمية وجود أعضاء تنفيذيين بمجلس الإدارة لما لهم من دراية كاملة بالشركة وبالمشاكل والمخاطر التي قد تواجهها، ويجب ألا تتعدى نسبة تمثيل الأعضاء التنفيذيين بالمجلس الثلث.
- **العضو غير التنفيذي:** وهو العضو الذي لا يشغل منصب تنفيذي بالشركة، ولا يكون ضمن طاقم إدارة الشركة أو لا يأخذ أجراً شهرياً أو سنوياً منها، ويمكن أن يكون العضو غير تنفيذي عضو مستقل أو غير مستقل.
  ويعد دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة كشرط أساسي للوصول إلى تكوين مجلس إدارة فعال.
- **العضو المستقل:** وهو عضو المجلس الذي يتمتع بالاستقلالية التامة، بالإضافة إلى امتلاكه حصة سيطرة في الشركة، أو أن يكون من كبار التنفيذيين لدى الشركة، وذكرت مبادئ الحوكمة بخصوص الأعضاء المستقلين أنه يجب أن لا يقل عددهم داخل مجلس الإدارة على عضوين أو ثلث الأعضاء.

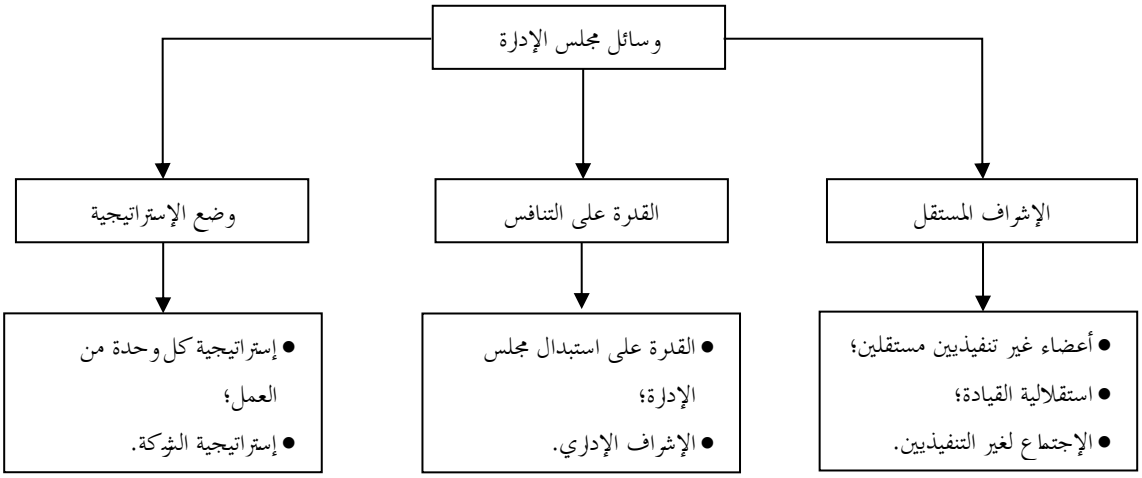
2. كيفية تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات ينبغي أن تتوفر على نسبة من المرونة والتطوير، غير أن الواقع في العالم هو أن المتطلبات التي تفرضها الأسواق من الشفافية في الإفصاح وحفظ رؤوس الأموال تحتم على الشركات أن تقوم بتطبيق وفحص نظام الحوكمة بها وأن تسعى لتوفير الضمانات التي يطلبها أو يسعى إليها المساهمون وغيرهم من أصحاب المصالح، وبصفة عامة هناك ثلاثة مكونات أساسية يجب أن تتوافر في مجالس الإدارة لتطبيق نظام حوكمة للشركات سليم وفعال، وهي: (تقرورت و قبلي، 2018، الصفحات 273-274)

- **الإشراف المستقل:** ويقصد به الاستقلالية في اتخاذ القرار ووجود اليقظة عند أعضاء مجالس الإدارة التي تكون نتيجة ضبط المجلس لنفسه والالتزام بدرجة قصوى بمصالح الأطراف ذات العلاقة، مما يساهم في زيادة صافي الربح من طرف إدارة الشركة؛
- **تنافسية مجلس الإدارة:** ويقصد بها الآلية التي تُمكن ذوي القدرات الأفضل على ممارسة مهامهم، حيث يجب أن يكون التهديد بالاستحواذ متواجد وقائماً باعتباره أهم مصادر الرغبة في تحقيق الأداء الجيد؛
- **دور مجالس الإدارة في وضع إستراتيجيات للشركة:** حيث أن وضع الإستراتجيات من أهم الوظائف التي يجب أن يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة حسب ما جاء في ميثاق حوكمة الشركات.

والشكل الموالي يمثل وسائل تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة الشركات وزيادة من فعاليتها:

الشكل رقم (03-01): آليات تطبيق مجلس الإدارة لمبادئ حوكمة الشركات



المصدر: محمد تقرورت، نبيل قبلي، **تحديات مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد 02، العدد 01، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018، ص: 274.

ثانيا: دور مجلس الإدارة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

بناءاً على ما جاء في نظرية الوكالة وأثناء ما أفرزته المنافسة الكبيرة بين الشركات، وفي ما يخص طرق تكوين مجالس إدارة فعالة، أوضحت لوائح حوكمة الشركات بالدول العربية على النواحي التالية والتي يجب الإلتزام بها عند تكوين مجلس الإدارة: (مصطفى، 2008، الصفحات 30-31)

- أن يحدد النظام الأساسي للشركة عدد أعضاء في مجلس الإدارة على ألا يقل عن 3 أعضاء ولا يزيد عن12؛
- أن تعين الجمعية العامة الإنشائية أعضاء مجلس الإدارة للمدة معينة والمنصوص عليها في النظام الأساسي للشركة بشرط ألا يتجاوز 6 سنوات، كما يجوز إعادة تعيين أعضاء مجلس الإدارة ما لم ينافي ذلك للنظام الأساسي للشركة؛
- أن يكون الأغلبية في أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين؛

- عدم مزاولة نشاط في منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي آخر بالشركة مثل: منصب العضو المنتدب أو الرئيس التنفيذي أو المدير العام؛
- الا يصل الحد الأدنى لعدد الأعضاء في مجلس الإدارة المستقلين عن عضوين، أو ثلث أعضاء المجلس؛
- أن يوضح النظام الأساسي للشركة كيفيات انتهاء عضوية المجلس، وأنه يسمح للجمعية العامة في أي وقت كان عزل جميع أعضاء مجلس الإدارة أو عدد منهم؛
- حين انتهاء عضوية أحد أعضاء مجلس الإدارة بأي طريقة كانت يجب على الشركة أن تخطر هيئة سوق المال وسوق الاوراق المالية المسجلة اسهمها به فورا مع بيان الاسباب التي دعت الى ذلك؛
- ألا يشغل العضو عضوية مجلس ادارة اكثر من خمس شركات مساهمة فيِ آن واحد؛
- لا يجوز للشخص ذي الصفة الاعتبارية (الذي يحق له بحسب النظام الاساسي للشركة تعيين ممثلين له في الادارة) التصويت على اختيار الاعضاء الاخرين في مجلس الادارة .

1. دور هيكل الملكية في التقليل من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تسعى ملكية أعضاء مجلس الإدارة لشركات المساهمة في الحد أو التقليل من تضارب في المصالح بين الملاك والمديرين التنفيذيين حيث أنه كلما زادت ملكية أعضاء داخل مجلس الإدارة لأسهمهم في الشركة يؤدي ذلك إلى تحسن في إدارة الشركة من خلال تخفيض تكلفة الوكالة، حيث أنه من المتوقع تخفيض الحافز الموجود لديهم للتصريح بالأرباح بما يخدم مصالحهم، وبالتالي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عبر النقاط التالية: (فداوي، 2014/2013، صفحة 249)

- شركات المساهمة التي تتميز بهياكل ملكية ممركزة لدى فئة معينة، حيث تخضع للرقابة والمتابعة من طرف المساهمين والمستثمرين أو الجهات الحكومية، وذلك بحكم امتلاكهم القوة والحافز على مراقبة تصرفات الإدارة عن كثب مما يحد من حرية المسؤولين في ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- عندما تكون هيكل الملكية في شركات المساهمة متوزعة على عدد كبير من المالكين، كل مالك يحمل عدداً محدوداً من الأسهم ، يصبح المدير فيها في وضع يسمح لهم بتطبيق الطرق والأساليب والممارسات التي تخدمه وتحقق مصالحه لعدم وجود حافز لدى حملة الأسهم لمراقبة أنشطة الشركة.

2. دور استقلالية مجلس الإدارة في التقليل من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تلعب استقلالية مجالس الإدارة دوراً هاماً وفعالاً في عملية الحد أو التقليل من تضارب أصحاب المصالح، وهي من أهم الخصائص التي تزيد من حرية مجلس الإدارة بأداء مهامه الرقابية والإشرافية على أكمل وجه، حيث أن الأعضاء الغير المستقلين تتوفر لديهم الحرية في التصرف وفق دوافعهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن الأعضاء الذين لا

يشغلون وظائف تنفيذين وينتمون إلى مجلس الإدارة يقومون بتحسين سمعتهم فيما يتعلق بقدرتهم وخبرتهم في عملية الرقابة على القرارات والإجراءات الإدارية والرقابة بشكل عام. (فداوي، 2014/2013، الصفحات 250-251)

وفي الأخير يمكن القول أن آلية مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه من أحسن الوسائل لمراقبة سلوك الإدارة وغيرها من أصحاب المصالح والعمل على حماية رؤوس الأموال المستثمرة في المؤسسة من سوء استعمال الجهاز الإداري لها، وكلما زاد عدد الأعضاء المستقلين عن عدد الأعضاء الداخليين غير المستقلين في مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه في مجلس الإدارة، يدل ذلك على أن استقلالية مجلس الإدارة في عملية الرقابة على أداء الشركة المالي والإداري والإشراف عليه مع ضمان الشفافية والمصداقية في ما تصرح عنه القوائم المالية المعدة من طرف إدارة الشركة. (الساعدي و التميمي، 2015، صفحة 137)

المطلب الثاني: دور لجنة المراجعة في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

بعد الأزمات المالية المتوالية في بيئة الأعمال بسبب التلاعبات التي شهدتها الشركات في القوائم والتقارير المالية أصبحت الحاجة إلى ضرورة إنشاء لجنة للمراجعة داخل الشركة، تكون مهمتها الأساسية التأكد من سلامة العمل المحاسبي عموما، من أجل تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.

أولا: ماهية لجان المراجعة

سنقوم بتوضيح لجان المراجعة، واستعراض مختلف أهم تعريفات الباحثين وهي كما يلي:

1. تعريف لجان المراجعة

تعرف لجنة المراجعة على أنها:" لجنة منبثقة من مجلس الإدارة مؤلفة من ثلاثة إلى خمسة من المديرين غير التنفيذيين والمؤهلين علميا وعمليا، حيث ينبغي على الأقل أن يكون أحدهم حاصل على شهادة عليا في مجال المحاسبة والتدقيق، كما ينبغي أن تمتلك هذه اللجنة السلطة والصلاحيات الكافية لقيامها بالمهام المكلفة بها وحصولها على المعلومات بسرعة والدقة المطلوبة، وتعمل هذه اللجنة كحلقة وصل بين الإدارة ومراقب الحسابات الخارجي والمراجع الداخلي، كما تعمل كمشرف على عملية إعداد التقارير المالية ومتابعة مدى إلتزام الشركة بالأنظمة والقوانين والتعليمات ذات الصلة". (المشهداني و ذباب، 2014، صفحة 12)

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة التدقيق على أنها:" تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لإختيار المراجعين الخارجيين، ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية". (شريقي، 2013، صفحة 10)

2. أهمية لجان المراجعة

تتمثل أهمية لجنة المراجعة في المنفعة التي تقدمها للأطراف ذات العلاقة وهي: مجلس الإدارة، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي، أصحاب المصلحة والمساهمين، يمكن إيجاز هذه الأهمية من خلال النقاط التالية: (سليمان، 2006، الصفحات 144-148)

- **أهمية لجنة المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة**

إن إنشاء لجنة مراجعة داخل الشركة يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، في مجال المحاسبة والمراجعة، عن طريق تحسين التواصل بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، عن طريق الإجابة عن استفساراته وتوفير المستندات التي يطلبها وغيرها من المهام، والمساعدة في حل المشكلات التي قد يواجهها المراجع لخارجي مع إدارة الشركة خصوصا فيما يتعلق بإعداد القوائم والتقارير المالية ورفع التحفظات الموجودة فيها.

- **أهميتها بالنسبة للمراجع الداخلي**

تقوم لجان المراجعة بإختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي، وتوفير المتطلبات اللازمة لهذا القسم، والاجتماع المستمر بهم لحل المشكلات التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة إستقلالية وتفعيل دور قسم التدقيق الداخلي لآداء مهماته على أكمل وجه.

- **أهميتها بالنسبة للمراجع الخارجي**

لعل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم إستقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي إهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المراجع الخارجي والداخلي.

- **أهميتها بالنسبة للمستثمرين والأطراف الخارجية**

إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات يؤدي إلى زيادة الإعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات، مما يؤدي بدوره إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في تلك التقارير.

3. أهداف لجان المراجعة

تقوم لجنة المراجعة بالإشراف ومتابعة كل ما يتعلق بعملية إعداد القوائم والتقارير المالية للمؤسسة، والإلتزام بمدى تطبيق التشريعات المحاسبية، فهي بذلك تساعد مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياتها، وعليه تتمثل أهداف لجنة المراجعة في ما يلي:

- **مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسئولياته المالية**

ويعني هذا الهدف وجود علاقة ترابط وتعاون بين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، حيث يفوض مجلس الإدارة مهام معينة لصالح لجان المراجعة، كما ويمكن أن تساعد هذه اللجان مجلس الإدارة في بعض الصلاحيات كإمداده بالتوصيات والعمل على ضبط وتسيير الشؤون المالية للمؤسسة، وبهذا تعتبر لجنة المراجعة عنصر أساسي لتحفيز ومراقبة وتدعيم مجلس الإدارة للقيام بمهامه وواجباته. (مومن، لعبيدي، و جرموني، 2020، صفحة 99)

- **التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية**

ويعني هذا الهدف أن تقوم لجان المراجعة بالتأكد من سلامة وفعالية تنفيذ نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وتقديم مختلف التوصيات والتعديلات الخاصة بذلك، كما تعمل هذه اللجنة على تفعيل وضبط إجراءات نظام سير مهام الشركة من أجل ضمان تقديم تقارير مالية صحيحة وذات مصداقية. (مومن، لعبيدي، و جرموني، 2020، صفحة 99)

- **دعم إستقلالية المراجع الداخلي**

ويعني هذا الهدف متابعة استقلالية المراجع الداخلي للمؤسسة وإرسال كافة تقاريره للجنة المراجعة، أي وجود قناة إتصال بينه وبين لجنة المراجعة، حيث يتلقى المراجع الداخلي كافة الإرشادات والتوجيهات والتوصيات المقدمة له من قبل لجنة المراجعة، كما تخلق له بيئة تنظيمية لممارسة مهامه بكل موضوعية ونزاهة، وفي المقابل لابد أن يستجيب المراجع الداخلي لكل ما تطلبه هذه اللجنة. (حمادة، 2010، صفحة 105)

- **دعم إستقلالية المراجع الخارجي**

ويعني هذا الهدف متابعة استقلالية المراجع الخارجي للمؤسسة، حيث تعمل لجنة المراجعة على عزل وترشيد المراجع الخارجي بناءا على معايير موضوعية محددة، كما تعمل على التأكد من عدم وجود أية خلافات بين الإدارة والمراجع الخارجي، وفي حالة وجود بعض الخلافات تعمل هذه اللجنة على حلها وفق صلاحيات هذه اللجنة. (حمادة، 2010، صفحة 105)

- **ضبط مصداقية وجودة التقارير المالية**

ويعني هذا الهدف أن تقوم لجنة المراجعة بفحص وضبط جودة التقارير المالية للمؤسسة والتأكد من سلامتها ومصداقيتها، من خلال دراسة السياسات والطرق المحاسبية للحد من حالات الغش والتصرفات الغير قانونية والممارسات السلبية في القوائم والتقارير المالية، ومن ثم دعم ثقة مستخدميها. (مومن، لعبيدي، و جرموني، 2020، صفحة 99)

ثانيا: أنشطة وأعمال لجنة المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

من بين المهام التي تمارسها لجنة المراجعة للحد من الممارسات الغير مرغوب فيها للمحاسبة الإبداعية ما يلي:

1. الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراقبة فيما يتعلق بضمان جودة التقارير المالية بالنواحي الآتية: (حمادة، 2010، صفحة 104)

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف آثارها في التقارير المالية؛
- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضي من المنفعة للتقارير المالية؛
- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة؛
- التقليل من خطر الاحتيال في التقارير المالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية إحتيالية وتحريفها.

2. دعم وظيفة المراجعة الخارجية

تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في: (حمادة، 2010، صفحة 105)

- ترشيح وتعيين ذوي الخبرة والكفاءة والملائمة؛
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي؛
- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على إستقلاليته؛
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة؛
- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي؛
- تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها؛
- الإشراف على خدمات التأكد التي يقدمها المراجع الخارجي؛
- مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

3. دعم وظيفة المراجعة الداخلية

يرى أغلب الباحثين أنه لابد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة، ولذلك يمكن تعريف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على النحو التالي: (درويش، 2009، الصفحات 45-47)

- فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها؛
- فحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها؛
- فحص نتائج المراجعة الداخلية؛
- تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم؛
- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم؛
- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال.

4. دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها

أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، من أجل التأكد بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية، وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نوضح هذه النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة إتجاه الرقابة الداخلية في ما يلي: (حمادة، 2010، صفحة 106)

- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية؛
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة؛
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها؛
- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5. دعم آليات حوكمة الشركات

أصدرت مؤخرا العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والتي يعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الإحتيالية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالمهام التالية: (درويش، 2009، الصفحات 72-73)

- الرقابة على أعمال الشركة؛
- الحد من إساءة إستخدام مجلس الإدارة لسلطاته؛
- تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها؛
- مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة؛
- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها؛
- أن تكون التقارير المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملاءمة لمستخدميها؛
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6. إدارة المخاطر

تقوم لجنة المراجعة بنشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة وذلك من خلال ما يلي: (Soltani، 2007، صفحة 209)

- الإشراف على إدارة المخاطر؛
- مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة؛
- تقدير مخاطر الإحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة؛
- المساهمة في فهم المخاطر لإستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد؛
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية؛
- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في المؤسسة، وهي وظيفة تنشأ داخل الشركة من قبل طاقم من الموظفين المختصين والمؤهلين بهذه الوظيفة، ومنه يمتد مجال نطاقها لخدمة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمساهمين وكافة العاملين بالمؤسسة والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى العديد من الأطراف الأخرى، وهي تؤثر بدرجة كبيرة في الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وعليه سنستعرض المراجعة الداخلية ودورها في التأثير على جودة القوائم والتقارير المالية كما يلي:

أولا: ماهية المراجعة الداخلية

1. مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها

عرفت المراجعة الداخلية بأنها "الإطار العام للإجراءات المتخذة في نظام الرقابة والإشراف على الأنشطة المختلفة سواء كانت انتاجية أو تسويقية أو مالية داخل الشركة". (صالح السياغي، 2018/2017، صفحة 39)

ولقد عرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA) بأنها "مجموعة أنشطة مستقلة وموضوعية، تقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين جودة عملياتها، ويساعدها في تحقيق أهدافها من خلال إتباع أسلوب ممنهج ومنظم لزيادة من فاعلية حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة". (طرابلسي و خير الدين، 2016، الصفحات 459-460)

وعرفت أيضاً بأنها "العمليات المتكاملة والمتناسقة تنفذ عن طريق أفراد الدائرة المالية، ويتم إعدادها بقصد إدارة المخاطر، وتحقيق الاطمئنان داخل المنظمة". (طارق، 2007، صفحة 167)

وجاء في تقرير المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخليين (IFACI) على "أنها الخطة التنظيمية ومجموعة الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال". (طرابلسي و خير الدين، 2016، صفحة 459)

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية هي مجموعة أنشطة مستقلة مهمتها تقديم خدمات تأكيدية واستشارية لإدارة المؤسسة بخصوص زيادة فاعلية حوكمة الشركات وإدارة المخاطر في المؤسسة موجهة للجان مجلس الإدارة، وذلك بالإعتماد على القوائم المالية المعدة وفق القوانين والتشريعات ومعايير التدقيق المتعارف عليهم.

وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات، حيث تكمن أهميتها في:

- حاجة أصحاب المصالح والإدارة المركزية للمؤسسة إلى جودة التقارير المالية الدورية التي تعكس واقع الأنشطة الإقتصادية؛
- الرغبة الملحة لإدارة المؤسسة في إعطاء صورة جيدة لوضع المؤسسة المالي الصحيح للأطراف الخارجية؛
- عدم الثقة عند المساهمين والأطراف الأخرى في أن القوائم المالية أعدت وفق المعايير المتعارف عليها؛

- تعدد فروع المؤسسات الاقتصادية وتزايد حجمها مما أدى إلى صعوبة تنظيمها ومراقبتها؛
- الحاجة إلى وسائل حديثة لإكتشاف الأخطاء والغش الناجم عن القائمين على الدائرة المالية؛
- تحسين وزيادة نسبة تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحسين الإجراءات وتخفيض المخاطر.

2. أهداف وأنواع المراجعة الداخلية

توجد للمراجعة الداخلية أهداف أساسية تتمثل في: (عزوز، 2017، الصفحات 276-277)

- تدقيق وتقييم مدى فعالية خطط الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية من خلال تقييم نظام الرقابة المختلفة؛
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول وتوفير الحماية لها؛
- التأكد من مصداقية ودقة البيانات المالية وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب مثل هذه البيانات؛
- تقييم مدى فاعلية استخدام موارد المؤسسة والكشف عن الانحرافات إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى لجنة المراجعة ومجلس الإدارة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة؛
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة للموظفين؛
- التأكد من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المصرح بها؛
- تجسيد المراقبة الذاتية لدى الموظفين وبعث روح التعاون لديهم بخصوص عمليات المراجعة.

من التعاريف السابقة والأهداف يتبين أن المراجعة الداخلية تنقسم إلى عدة أنواع تتمثل في:

- **المراجعة المحاسبية والمالية:**

وهي جل الوسائل والطرق والأنظمة والإجراءات التي يسطرها مجلس الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وموجوداتها، والتأكد من أن القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها وصحة المعلومات المالية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وتتحقق الرقابة المحاسبية من خلال وجود خطط رئيسية صادرة عن لجان المراجعة.

- **التَحكُم الداخلي:**

ويعني تنظيم مسار خطط العمل الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة مع تحديد مسئوليات كل الموظفين التابعين لها بالإضافة إلى عدم تكليف شخص واحد بالقيام بالمهمة الواحدة، بحيث كل موظف يراقب موظف آخر.

ثانيا: مساهمة المراجعة الداخلية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

إن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في سلوك الإدارة نحو الكشف عن الغش والتلاعب في المعلومات والتقارير المالية، حيث تقلص من نسبة إعداد قوائم مالية مزيفة لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، كما أنها تعد متغير ذو حساسية عالية لإدارة المؤسسة نحو التلاعب في البيانات المالية وممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية، وعند وجود نظام رقابة فعال للمراجعة الداخلية يكون احتمال ممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية ضعيفاً جداً، وذلك لوجود مصداقية في القوائم المالية والتسجيلات المحاسبية، وهو الهدف الرئيسي الذي تعمل المراجعة الداخلية على تحقيقه.

من خلال استعراضنا لمفهوم المراجعة الداخلية وأهميته أهدافها يمكن أن يكون دورها فعال جداً في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك يتوقف على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها نظام المراجعة الداخلية ولتتسم تلك الخدمات بالجودة والشفافية أصدرت المنظمات الدولية عدة معايير وتوصيات وإرشادات مهنية أكدت أن جودة المراجعة تتم عبر ثلاثة عوامل يجب توفرها في المراجع الداخلي وهي كالتالي: (إسماعيل، 2018، الصفحات 136-143)

- **المقدرة المهنية:**

حيث يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي الخبرة الأكاديمية والمهنية والمهارات لإتمام مسئولياتهم الشخصية والمهنية؛

- **الموضوعية:**

حيث تعتبر الموضوعية من العوامل الهامة لتحقيق الشفافية، ويقصد بها أن تمارس مهام المراجعة الداخلية باستقلال وحياد تام ودون تحيز؛

- **وضع دليل الإجراءات وضمان جودة تنفيذ المهام:**

إن وجود دليل لإجراءات وسياسات المراجعة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة يعد الضامن الأساسي لتحقيق جودة المراجعة الداخلية، حيث يتضمن هذا الدليل على جميع الإجراءات العملية التي يتبناها، ويعمل بها نظام المراجعة الداخلية، وهذا سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ كل المهام وبالتالي تزداد القدرة على اكتشاف والتقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

إن إستراتيجية نظام المراجعة الداخلية في الكشف والتقليل عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يتم عبر أنشطة رقابية يمكن ذكرها في التالي: (فداوي، 2014/2013، الصفحات 245-246)

- التحقق من أن العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها وتبويبها وفقاً للمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول؛
- التحقق من أن حيازة الأصول أو التصرف بها يتم وفقاً لتراخيص ممنوحة من قبل إدارة المؤسسة؛

- التحقق من أن الأصول الموجودة بالسجلات المحاسبية هي موجودة فعلاً في المؤسسة وإبلاغ عن ذلك عند وجود أي اختلافات بينها؛
- تقسيم العمل بين العاملين في المؤسسة ويكون بالفصل بين الوظائف المتعارضة، وعدم السماح لأي عامل بتنفيذ عملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها، حتى لا يكون هناك فرصة لتغطية أي تلاعب يمكن أن يكون قد نفذه في مرحلة سابقة، وتكون هناك رقابة لكل عامل؛
- التقيد بمبدأ القيد المزدوج لإثبات العمليات في السجلات المحاسبية لما لها من مزايا خاصة بالضبط الحسابي؛
- استخدام الحسابات التفصيلية لتحقيق الضبط الحسابي للفئات المتشابهة من الحسابات الفرعية للنظام المحاسبي المالي؛
- إعداد موازين مراجعة شهرية ودورية للتحقق من التوازن الحسابي؛
- إجراء المقاربة البنكية مع إعداد مذكرات التسوية اللازمة ومتابعة المعلومات الظاهرة فيها؛
- إتباع نظام الجرد المستمر للمخزونات والمواد الأولية ومطابقة الأرصدة في السجلات مع نتيجة الجرد وتحديد الفروق وأسبابها؛
- إتباع طريقة التأكيدات لدى الزبائن والموردين بحيث تحصل الشركة من أطراف أخرى على شهادات تثبت صحة أرصدتهم التي تظهرها السجلات؛
- تسجيل القيود الخاصة بتصحيح الأخطاء وقيود التسوية عن طريق الموظف المسؤول حتى لا يكون هناك فرصة أمام الموظف الذي أعد هذه القيود للحد من أي تلاعب محاسبي؛
- إعداد نظام مستندي سليم؛
- وجود قسم للمراجعة الداخلية بالمؤسسة يعهد إليه بمراجعة وتدقيق العمليات المثبتة في السجلات.

المبحث الثاني: دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تؤثر آليات الحوكمة الخارجية بشكل كبير في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، من خلال إستنادها للعديد من الأساليب والآليات والمرجعيات الدولية التي تعمل على ضبط الأنشطة والمهام المحاسبية، لذلك سنستعرض هذه الآليات وكيفية تأثيرها على الممارسات السلبية كمايلي:

المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

قبل التطرق للدور الذي تؤديه خدمات المراجعة الخارجية في التقليل من الأثر السلبي للمحاسبة الابداعية، سنتطرق إلى مفهوم وأنواع المراجعة الخارجية كما يلي:

أولا: ماهية المراجعة الخارجية

يجمع أغلب الباحثين في مجالي المحاسبة والتدقيق، أن المراجعة الخارجية لها دور كبير وأساسي في زيادة جودة القوائم والتقارير المالية، عن طريق تخفيض الأثر السلبي للتسجيلات المحاسبية على هذه القوائم، وسنعمد إلى عرض المراجعة الخارجية كما يلي:

1. مفهوم المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها:" فحص وانتقاد بشكل محايد للدفاتر المحاسبية وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد مقابل أتعاب حسب الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إعطاء رأيه الفني المحايد عن مصداقية القوائم والتقارير المالية للشركة خلال فترة معينة". (جمعة، 2005، صفحة 16)

وتعرف المراجعة الخارجية أيضا على أنها:" عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها". (شحاته و نصر، 2004، صفحة 12)

2. أنواع المراجعة الخارجية

تتعدد أنواع المراجعة الخارجية وذلك حسب نوع المؤسسة ونوع نشاطها، وكل هذه الأنواع تسعى لتحقيق هدف مشترك، ومنه تتمثل أنواع المراجعة فيما يلي:

- **من حيث نطاق المراجعة:** تنقسم أنواع المراجعة الخارجية حسب هذا النطاق إلى:

- **المراجعة الكاملة:** إن المقصود بالمراجعة الشاملة هي المراجعة التي تتيح للمراجع مجالا غير محدد للفحص والتحقق الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها. (جربوع، 2007، صفحة 15)

- **المراجعة الجزئية:** حيث تكون بناءا على تكليف صاحب المؤسسة، حيث تقتصر هذه المراجعة على مجال معين وعلى المراجع التركيز على هذا المجال فقط وابداء ملاحظاته.

- **من حيث الإلتزام:**

ينقسم هذا النوع من المراجعة إلى:

- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يلزم القانون للشركات بإجرائها، حيث تلتزم بتعيين مراجع خارجي للتدقيق في حساباتها وإعتمادها قوائمها المالية، وفي حال عدم تعيينه يترتب على الشركة عقوبات وغرامات. (الصبان و محمد، 1990، صفحة 40)
- **المراجعة الإختيارية:** وهي التي تطلبها الشركة بطريقة إختيارية، وليست إجبارية، وهذا النوع من المراجعة قد تكون بشكل كامل أو بشكل جزئي حسب ظروف الشركة. (جربوع، 2007، صفحة 17)

- **من حيث مدى الفحص أو حجم الإختيار:** وينقسم هذا النوع من المراجعة إلى نوعين هما:

- **المراجعة التفصيلية:** ويقصد بها قيام المراجع بالتأكد من صحة تسجيل القيود المحاسبية، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تناسب الشركات صغيرة الحجم، بينما تطبيقها في المؤسسات الكبيرة سيؤدي الى تعارضها مع الوقت والتكلفة التي يسعى المراجع الخارجي على مراعاتها بإستمرار. (الصبان و محمد، 1990، صفحة 48)
- **المراجعة الانتقائية:** حيث يقوم المراجع بالتركيز على جزء من الكل، بحيث يختار عدد معين من الحسابات ويجري عليها الفحص، بطريقة منتظمة، ومن ثم تعميم النتائج على الدراسة.

- **من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:** وينقسم هذا النوع من المراجعة إلى صنفين هما: (جربوع، 2007، صفحة 16)

- **المراجعة النهائية:** تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
- **المراجعة المستمرة:** وهي التي يتم فيها العمل والفحص أثناء السنة، وذلك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية، وتتميز المراجعة المستمرة بعدة مزايا عند مقارنتها بالمراجعة النهائية.

- **من حيث الهدف من المراجعة:** وينقسم هذا النوع إلى:

- **مراجعة القوائم المالية:** ويهدف إلى مراجعة القوائم المالية من أجل قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه المهني المحايد عن سلامة عملية إعداد القوائم والتقارير المالية وفق التشريعات المحاسبية المعمول بها.

- **مراجعة الإلتزام:** والهدف من هذا النوع من المراجعة تحديد مدى إلتزام المساهمين والموظفين بالمؤسسة بالقوانين والإجراءات المعمول بها، (أنظمة محددة، تعليمات، لوائح إرشادية، القرارات الصادرة من الجهات الإشرافية الخارجية، مختلف السياسات التي تصدرها الإدارة العليا للمؤسسة).

ثانيا: دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

يعتبر المراجع الخارجي المحور الأساسي في عملية المراجعة، وسوف نتطرق في هذا العنصر لمعرفة دور المراجع الخارجي في التأكد من عدم وجود ممارسات سلبية للمحاسبة الإبداعية.

1. الدور المحوري للمراجع الخارجي وإطار مسؤولياته

على الرغم من أن الاحتيال هو مفهوم قانوني واسع النطاق، فإن المراجع المقصود بالاحتيال هو ذلك الذي يتسبب في تحريف جوهري في البيانات المالية، هناك نوعان من التحريفات المتعمدة ذات صلة بالمراجع (التحريفات الناتجة عن التقارير المالية الاحتيالية والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول). (Canda centre for Financial Reporting, 2010, p. 01)

حيث أشار معيار المراجعة الدولي رقم (240) إلى بعض الاعتبارات التي يلزم على المراجع مراعاتها بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- يجب على المراجع تقييم مخاطر الأخطاء أو الاحتيال التي يمكن أن تحدث تأثيرًا جوهريًا على البيانات المالية وبالتالي، بناءً على مخاطر المراجعة التقييم، يجب على المراجع تطوير إجراءات المراجعة لتحديد جميع الأخطاء المادية والاحتيال تحريف البيانات المالية عادة إذا اشتبه المراجع في وجود احتيال أو أخطاء مع تأثير مادي، فإنه يوسع نطاق إجراءات التدقيق، حتى يقتنع بأنه تم تصحيح الأخطاء أو الإفصاح عنها بشكل صحيح في البيانات المالية المراجعة. (Ovidiu, 2009, p. 03)
- تقع المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف الاحتيال على عاتق كل من المسؤولين عن الحوكمة داخل الكيان ومع الإدارة من المهم أن تركز الإدارة، تحت إشراف المكلفين بحوكمة الشركة، بشدة على منع الاحتيال الذي يمكن أن يقلل من احتمالات ارتكابه، وكذلك على الجوانب الرادعة التي يمكن أن تقنع على الناس عدم ارتكابها بسبب احتمالية كشفها والعقوبات المترتبة عليها وهذا يعني الحاجة إلى تطوير ثقافة الصدق والسلوك الأخلاقي التي يمكن تعزيزها من خلال الرقابة النشطة من قبل المكلفين بالحوكمة. (ISA 210, 2017, p. 13)
- إن عملية المراجعة الخارجية التي تتم حسب معايير المراجعة الدولية تصمم بشكل يوفر ضمانات معقولة بأن البيانات والمعلومات المالية خالية من أي تحريف مادي سواء حدثت بسبب الغش أو الخطأ، حيث أن المراجع

الخارجي لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم إكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية؛ (أسعد باكير، 2007، الصفحات 35-38)

- إن الخطر الناجم عن عدم إكتشاف تحريفات مادية بسبب خطأ، وذلك لأن الغش قد يتم التغطية عليه وفق خطط متقنة مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات المالية أو سوء إختيار المراجع الخارجي؛
- المخاطر الناتجة عن عدم إكتشاف تحريف الناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها المراجع عند عدم إكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين.
- إن الواجب المعني للمراجع الخارجي في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح له عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل، على أن مسؤولية المراجع القانوني تختلف من بلد لآخر. (الحلبي، 2009، الصفحات 57-60)
- إذا إستنتج المراجع الخارجي أنه من المستحيل إتمام إكمال عملية المراجعة على أحسن وجه، بسبب وجود خطر ناتج عن غش أو الشك في وجود غش، وفي هذه الحالة يتحتم على المراجع القيام بما يلي:

- النظر في المسؤوليات القانونية والمهنية والتي يمكن تطبيقها في مثل هذه الحالات، بما فيها تقديم التقارير إلى الأطراف الذين أصدروا خطاب تعيين عملية المراجعة أو في بعض الحالات إلى السلطات المعنية؛
- النظر في إمكانية إنسحاب المراجع من آداء مهمته، ولذلك يجب مناقشة أسباب وموانع الإنسحاب من المهمة والنظر كذلك فيما إذا كان هناك متطلب قانوني أو مهني يلزم بتقديم التقارير إلى الأطراف الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية المراجعة أو في بعض الحالات إلى السلطات المعنية حول إنسحاب المراجع من المهمة وأسبابها. (موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 164)

2. متطلبات تحسين عمل المراجع الخارجي للتقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تهدف عملية المراجعة الخارجية إلى توفير تأكيدات مقنعة بشأن القوائم والتقارير المالية حتى تكون ذات جودة عالية، ولتوفير هذه التأكيدات يجب أن تتوفر بالمراجع الخارجي عدة متطلبات تساعده على تحسين أداء عمل المراجع للتقليل من الممارسات الإبداعية، ومن أهم هذه المتطلبات نذكر: (الخشاوي، 2008، الصفحات 18-19)

- توفير المورد بشري الكفء، ومراعاة التناسب بين مهام المراجعة والموارد البشرية عددا ونوعا، والإهتمام كذلك بالتدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرة والتجربة المهنية من أجل حسن تنفيذ مهام المراجعة.
- إن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تحتاج إلى أشخاص ذوو مواصفات خاصة، بحيث يجدر بهم التمتع بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة العمل، ومعرفة العوامل التي قد

تؤثر على العملاء أو عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستدامة، بالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال؛

- إن مهنة المراجع الخارجي ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب المراجعة المستندية التقليدية والإطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والإلتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الإهتمام الأول للمراجع الخارجي.

وفي الأخير يمكن أن نوضح الإجراءات المراجعة الخارجية المضادة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): إجراءات المراجعة الخارجية المضادة لممارسة المحاسبة الإبداعية

البند قيد المراجعة	الأسلوب المستخدم	الإجراء المضاد الذي يقوم به المراجع
رقم المبيعات	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية, ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.
تكلفة البضاعة المباعة	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.	التحقق من أن الصفقات البيع حقيقية وليست صورية.
مصروفات التشغيل	تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	تقدير اثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار.
البنود الاستثنائية والبنود الغير عادية	تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.
النقدية	محاولة تحسين نسب السيولة.	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
الأصول المتداولة	زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
الذمم المدينة	المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصصات الى إجمالي الذمم المدينة.
المخزون السلعي	زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
الاستمارات طويلة الأجل	التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.
الأصول طويلة الأجل	تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإهتلاك.	التحقق من نسب الإهتلاك وتعديل مصروف الإهتلاك.
الأصول غير الملموسة	زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم

	بالإضافة الى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
المطلوبات المتداولة	تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
المطلوبات طويلة الأجل	تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
حقوق المساهمين	تحسين نتيجة أعمال المنشاة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة.	التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.	دراسة اثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

المصدر: أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، الجزائر، 2014/2013، ص ص: 267-268.

المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية الأخرى في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

بعد ما تعرفنا على الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية في التقليل من أثر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، سوف نتطرق خلال هذا المطلب لتعرف على الجهود الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها والتي تسعى جاهدة لتقليل من أثر هذه الممارسات.

أولا: دور المنظمات الدولية في مجال التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تسعى جميع المرجعيات المهنية المختصة بمجالي المحاسبة والتدقيق إلى التقليل أو الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، لكن بصور مختلفة ومنها المعايير المحاسبية الدولية التي تم إستبدالها بمعايير الإبلاغ المالي (IFRS) وقد كان من بين مسببات هذا التغيير تلك الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ويمكن توضيح ذلك كما يلي: (ناظم، 2015، صفحة 246)

- قيام معدي القوائم والتقارير المالية بإرتكاب تجاوزات وإستغلال سيء لتلك المعايير المحاسبة الدولية عن طريق إستغلال نقاط الضعف والغموض الموجودة فيها، لذلك تم وضع مقترحات جديدة آنذاك؛
- العمل على إلغاء غالبية البدائل والخيارات المحاسبية المتاحة حول المعالجات القياسية والمعالجات البديلة والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة بغية توحيد المعالجات والتسجيلات المحاسبية، لتفادي الممارسات السلبية أو التستر على بعض التحفظات على أنشطة الشركة؛

- إرفاق ملاحق توضيحية لكل من معايير الإبلاغ المالي، ونجد هذه النقطة أهم التعديلات، الأمر الذي بسط التطبيق العملي لمختلف فقرات معايير الإبلاغ المالي؛
- تفادي التناقضات والتعارضات والفراغات الموجودة في معايير المحاسبة؛
- إدراج التفسيرات الملحقة داخل معايير الإبلاغ المالي، بدل وضعها بشكل منفصل في معايير المحاسبة.
- **إنشاء لجنة لتعيين المراجع الخارجي**: ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الازمات المالية العنيفة بسبب الاحتيال في القوائم والتقارير المالية، مما أدى بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة مراجعة بالشركات المسجلة بها تضم عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، تقوم بتعيين المراجع الخارجي وتحديد مهامه ومستحقاته، من أجل تعزيز استقلاليته عند إبداء رأيه في القوائم والتقارير المالية الصادرة عن هذه الشركات؛ (المناصير، 2017/2016، صفحة 22)
- **إنشاء لجنة للتدقيق**: لقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1967 م جميع الشركات سواء كانت مدرجة في البورصة أو غير مدرجة على ضرورة إنشاء لجنة للتدقيق داخل الشركة، وفي سنة 1972 م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للتدقيق، وفي سنة 1978 م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المدرجة بضرورة تكوين لجان تدقيق؛ (المناصير، 2017/2016، صفحة 23)
- **تأسيس معايير أخلاقية ومهنية جديدة**: حيث أطلق عليها ما يعرف حاليا بحوكمة الشركات، بغية التقليل من التصرفات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وتفادي الأضرار الناجمة عنها؛ (الصوري، 2013/2012، صفحة 57)
- **تضييق مجال البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة**: حيث وضعت معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة معالجات قياسية في اغلب معاييرها؛ (المناصير، 2017/2016، صفحة 23)
- **التقليل من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية**: ويتم ذلك عن طريق سن تشريعات تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها؛
- زيادة الوعي المحاسبي في المجتمع خاصة مستخدمي المعلومات المالية.
- تنشيط المنظمات المهنية ووضع ميثاق لأخلاقيات مهنة المحاسب والمراجع المعتمد. (المناصير، 2017/2016، الصفحات 23-24)
- تعد عملية إصدار معايير الدولية للإبلاغ المالي في حد ذاتها عملا إبداعيا تقوم به المرجعيات المهنية المختصة في مجالي المحاسبة والتدقيق، ونتج عنه إصدار حوالي 16 معيار إبلاغ مالي،

- إصدار كل هذه المعايير والتفاسير يساهم بشكل فعال في تحويل الكثير من الممارسات السلبية الى ممارسات إيجابية من خلال توضيح أثرها السلبي وضبط جوانب القصور.
- إن إعداد القوائم المالية بطريقة موحدة أو على الأقل بشكل متوافق في أغلب دول العالم يعد شكل من أشكال محاربة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير جديدة كليا في بعض دول العالم خاصة المعيار المتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يعد عملا إبداعيا في حد ذاته لأنه يمس شريحة كبيرة من المؤسسات. (الصيح، 2018، صفحة 212)
- إصدار المرجعيات المختصة في التدقيق لمعايير تتناول مسؤولية المراجع الخارجي في كشف الغش خصوصا معيار المراجعة الدولي رقم 240- 250، والمعيار الأمريكي للمراجعة رقم 59.

ثانيا: دور القوانين والتشريعات في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

تعمل الجهات الرقابية على إصدار قوانين وتشريعات ولوائح تنظيمية وتوضيحية خاصة بممارسة المهنة، والهدف منها تعزيز عمل المساهمين وأصحاب المصلحة والسهر على ضبط مهامهم دون الخروج عن المعايير والمبادئ والسياسات المحاسبية المحلية والدولية المعمول بها في اقتصاديات الأعمال.

ولعل من أهم هذه المهام ما يلي:

- وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وعمل لجنة المراجعة؛
- توفير إطار قانوني لأداء أنشطة الرقابة الداخلية والخارجية التي يمكن أن تضيف قيمة للمؤسسات؛
- وضع أساس يمكن إستخدامه لتقويم أداء إدارة مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلي ومهام المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة لزيادة إمكانية تحسين عمليات المؤسسة؛
- إدراج التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى المعايير نفسها بدلا من جعلها في ملحق خاص بكل معيار؛
- إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير لدى المرجعيات الدولية؛
- تقديم توضيحات وتفسيرات من شأنها أن تبسط المفاهيم المقدمة من قبل الجهات المعنية والسلطات المحلية والدولية؛
- إضافة كيفيات التطبيق العملي لكل معيار محاسبي؛
- العمل على إصدار إجراءات وقوانين واللوائح تتضمن تبسيط للمفاهيم والسياسات والمبادئ المحاسبية المعمول بها؛

- التأكد من الإستخدام الإقتصادي الكفء للموارد؛
- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة، ومدى إمكانية الإعتماد على البيانات التي تتضمنها القوائم المالية؛
- السهر على حماية حقوق الأطراف ذوي المصالح داخل المؤسسات؛
- زيادة نشر الثقة والشفافية في التقارير والقوائم المالية لمستخدميها.

ثالثا: دور المحللين الماليين في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

نظرا للأهمية البالغة التي يقوم بها المحللين الماليين في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية نظرا لتمتعهم بعدة خصائص وصلاحيات تمكنهم بالقيام بمهامهم، أصبح من الضروري على المؤسسات أن تسعى إلى تعيين محللين ماليين مؤهلين ذو كفاءة ومهارة مهنية من أجل تحليل بيانات ومعطيات القوائم المالية والتنبؤ لما سوف تكون عليه وضعية المؤسسة مستقبلا.

1. مفهوم المحلل المالي

حيث يعرف المحلل المالي على أنه: "شخص مهني يتمتع بالكفاءة والمهارة والقدرة على تحليل المعطيات والبيانات المالية من خلال قراءة وتحليل اللوائح المالية للشركة وتحليل قيمة السلع والمبيعات والتكاليف والمصاريف ليتمكن من تحديد قيمة المؤسسة والتنبؤ بمداخيلها مستقبلا".

حيث يعتمد التحليل المالي " على إظهار أسباب النجاح والفشل، كما يعتبر أداة لكشف مواطن الضعف في المركز المالي للمؤسسات وفي السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح، كما يمكن من رسم خطة عمل واقعية للمستقبل ويساعد الإدارة على تقييم الأداء". (شريفات، 2001، صفحة 93)

كما ينبغي على التحليل المالي أن يساهم في الإستخدام الفعال للأموال المتحصل عليها، عن طريق سياسة التخطيط الذي يعتبر من أدوات التحليل المالي، عن طريق تحديد الأهداف والسياسات والإجراءات المالية للمؤسسة، كما يعتمد على عدة خطوات تتمثل فيما يلي: (جميل، 1980، صفحة 25)

- تحديد السياسة المالية والمتمثلة في كيفيات إستخدام رأس المال لزيادة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وتحسينها على المدى القصير والطويل لمواجهة التغيرات المستقبلية؛
- وضع خطط للحصول على الأموال وكيفية إدارتها وتوزيعها.

2. دور المحللين الماليين في التقليل من أثر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

يعمل المحللين الداخليين والخارجيين للمؤسسة بعدة مهام رئيسية تسعى للكشف المبكر عن الإنحرافات والتلاعبات المقصودة والغير مقصودة التي قد تحدث في قوائم المؤسسة، والعمل على تجنبها وتصحيحها قبل حدوث الخطر بهدف تحقيق الإستمرارية والتميز وبقاء المؤسسة في السوق، ومن بين هذه المهام ما يلي:

- مساعدة أصحاب الإدارة في رسم الخطط السنوية الخاصة بمزاولة نشاط المؤسسة؛
- تحديد الأهداف الحالية والمستقبلية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؛
- تصحيح الإنحرافات عند حدوثها، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛
- العمل على إكتشاف الفرص البديلة والفرص الإستثمارية التي من شأنها أن تفتح أفاق جديد ومتنوعة للمؤسسة؛
- الإطلاع على مدى صلاحية السياسات المالية والإنتاجية والتنموية والتوزيعية تحت فترة التحليل، من أجل معرفة فيما هناك تحريفات أو لا، والعمل على تفاديها إن وجدت؛
- العمل على تحليل وتفسير وتشخيص البيانات والمعطيات المالية للمؤسسة ومن ثم العمل على تقديم القرارات اللازمة وتقديم إجراءات مناسبة؛
- الرقابة المالية الدورية والسنوية على مختلف قوائم المؤسسة، من أجل تعزيز ثقة مستخدمي هذه القوائم؛
- تحديد قدرة المؤسسة على الإقتراض والوفاء بديونها، وتحديد مدى صلاحية السياسات المالية داخل المؤسسة؛
- تحديد المركز المالي والحكم على مدى كفاءة تسيير إدارة المؤسسة،
- تحديد الأخطاء والتنبؤ بالوضع المالي المستقبلي للمؤسسة؛
- تقديم ملاحظات حول الأعمال وتقييم النتائج المالية وفحص الأرقام الخاضعة للضريبة؛
- فحص وتقييم القوائم المالية للمؤسسة، إتخاذ القرارات الإستثمارية والتنموية في الوقت المناسب؛
- إقتراح سياسات مالية من شأنها أن تحسن وضعية المالية والإستغلالية للمؤسسة؛
- مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى لنفس القطاع.

رابعا: دور الأسواق المالية في التقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

إن تطبيق الحوكمة يسمح بخلق بيئة عمل نظيفة تساعد الشركات على تحقيق أحسن نتائج ممكنة، لذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، كما تساعد الحوكمة الشركات في الولوج إلى الأسواق المالية والبورصات والحصول على مساهمين جدد بتكلفة أقل، مما يساعدها على التوسع في أنشطتها وتحقيق نتائج مرضية لكل الأطراف، لذا يمكن إبراز كيف يمكن لتطبيق الحوكمة في الشركات أن تساهم في زيادة القدرة التنافسية من جهة والتقليل من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من جهة أخرى لها من خلال: (الصيرفي، 2017، صفحة 264)

- تكريس الشفافية في تعاملات الشركة عموما، وخاصة في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث أن الحوكمة تعمل على محاربة كل أشكال الفساد وبالتالي تؤدي إلى عزوف المساهمين عنها؛

- حوكمة الشركات تعمل على تحسين تسيير الشركة، عن طريق مساعدة الجهاز الإداري على تطوير كفاءتهم التسييرية؛
- أيضا تبني نظام الإفلاس والتسوية القضائية يعمل على حماية الشركات من الفشل بشكل مناسب بالنسبة للعمال والمالكين والدائنين؛
- حماية الأقليات من حملة الأسهم تفتح أمامهم أبواب عدد أكبر من أسواق رأس مال ذات السيولة الكبيرة، كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة يقوي ثقة الجمهور في عملية الخوصصة ويساعد على ضمان تحقيق الدول لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة؛
- تعمل حوكمة الشركات على تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير الدولية المعمول بها، من أجل ضمان تقديم قوائم مالية صادقة خالية من أي تحريفات تعزز من ثقة مستخدميها.

خلاصة الفصل:

كحوصلة لما تم التطرق إليه ضمن هذا الفصل حول دور آليات الحوكمة في التأثير على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، إستنتجنا أن للحوكمة دورا هاما في الحد أو التقليل من أثر هذه التلاعبات والتحريفات الممارسة من قبل أصحاب المؤسسة، وذلك من خلال إعتمادها على عدة طرق وأساليب وآليات داخلية وخارجية، ومختلف القوانين والتشريعات وكذلك الجهود الدولية المبذولة التي تعمل على التنظيم الجيد للمهنة كما تعمل على التأكد من مشروعية المهام للمؤسسة ومطابقة أنشطتها مع المبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المعمول بها، من أجل تقديمهم وثائق وقوائم وتقارير مالية بصورتها الصادقة دون تحريفات، وذلك سعيا منها للحد من الإنهيارات والأزمات المالية والاقتصادية المفاجئة التي تشهدها مؤسساتنا في الوقت الحالي.

الفصل الرابع: واقع استخدام آليات الحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الجانب النظري لموضوع حوكمة الشركات وتأثيرها على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وسعيا لأن تكون الدراسة أكثر شمولية، عن طريق الإلمام بكافة الجوانب سابقة الذكر، إرتأينا إلحاق هذه الدراسة بعمل ميداني عن طريق إسقاط هذه الدراسة على شركة مجمع صيدال لصناعة أدوية المنتجات الطبية خلال الفترة 2010-2019، من خلال دراسة مدى تطبيقها لآليات حوكمة الشركات وقياس مدى ممارستها للمحاسبة الإبداعية، لذلك ارتأينا أن نقدم في البداية تعريفا عاماً لمجمع صيدال وفروعه والشركات التابعة له وأهم نشاطاته في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني سنقوم بدراسة نموذج "Kothari et al, 2005" لمعرفة ما إذا كان المجمع يمارس المحاسبة الإبداعية أم لا، وفي المبحث الثالث سيتم عرض وتحليل الاستبيانات لمعرفة واقع تطبيق المجمع لآليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى واقع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجمع، ثم تحليل المعلومات لمعرفة مدى مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية من وجهة نظر عينة الدراسة، للوصول في الأخير إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات التي نراها مناسبة لتفعيل دور آليات الحوكمة داخل المجمع، بالإضافة إلى تحسين جودة القوائم المالية عن طريق الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: التعريف بالشركة محل الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على مجمع صيدال لإنتاج وصناعة الأدوية بالجزائر، وتوضيح لأهم نشاطاته ضمن المطلب الأول، ومن ثم دراسة الهيكل التنظيمي للمجمع وكل الفروع التابعة له من خلال المطلب الثاني.

المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال

قبل تقديم تعريف لمجمع صيدال إرتأينا المرور بالتطور التاريخي الذي مر به المجمع، ومن ثم معرفة أهم المهام التي يسعى المجمع للعمل على تحقيقها، وكذلك معرفة أهداف وخصائص هذا المجمع.

أولا: التطور التاريخي لمجمع صيدال

إنّ البدايات الأولى في وجود مجمع صيدال تمثلت في إحداث الصيدلية المركزية الجزائرية بموجب القرار المؤرخ في 10 أفريل 1963، التي احتكرت استيراد المستحضرات الصيدلانية سنة 1969 بموجب الأمر رقم 69-14 المؤرخ في 25 مارس 1969 ليشمل المنتجات الكيماوية ولوازم الضِّماد وجميع اللوازم الأخرى الضرورية للطب البشري والبيطري لصالح الصيدلية المركزية الجزائرية، وفي سنة 1977 تمت المصادقة على القانون الأساسي للمؤسسة الاشتراكية المسماة "الصيدلية المركزية الجزائرية" بموجب المرسوم رقم 77-06 المؤرخ في 23 جانفي 1977، أما في سنة 1982 عرف القطاع الصحي عدة تحولات حيث أنشأت عدة مؤسسات وطنية من بينها المؤسسة الوطنية للتجهيزات والمعدات الطبية بموجب المرسوم رقم 82-162 وكذلك المؤسسة الوطنية للتموين بالمنتجات الصيدلانية بمدينة الجزائر بموجب المرسوم 82-163، بالإضافة إلى المؤسسة الوطنية للتموين بالمنتجات الصيدلانية بقسنطينة بموجب المرسوم 82-164 وأيضاً المؤسسة الوطنية للتموين بالمنتجات الصيدلانية بوهران بموجب المرسوم 82-165، كما عرفت هذه السنة إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية، وقد استفادت من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة، وفي سنة 1988 حوّل إلى مؤسسة صيدال مركب "المضادات الحيوية" للمدية الذي كان على وشك الإنتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية، أما في سنة 1989 والتي تعتبر سنة ميلاد صيدال، وتبعاً لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير. (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

كما سمحت التغيرات التي أجريت على القانون الأساسي للشركة سنة 1993 بمشاركة شركة صيدال في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة بموضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع وفي سنة 1996 احتفظ المجمع العمومي للصيدلة الكيميائية بنسبة 100% من رأسمال صيدال، وفي سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط لإعادة الهيكلة الذي أسفر عن تحويل شركة صيدال إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، انتيبيوتيكال وبيوتيك) وهذا في 02 فيفري 1998، وفي سنة 2009 رفع مجمع صيدال من حصته في رأسمال شركة

سوميدال إلى حدود 59%، وفي سنة 2010 اشترت 20% من رأسمال شركة إيبيرال كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75% إلى 44.51%، أما في سنة 2011 رفع مجمع صيدال حصته في رأسمال ايبيرال إلى حدود 60%، وفي شهر جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال وفارمال وبيوتيك. (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

ثانيا: التعريف بمجمع صيدال:

صيدال شركة مختصة في تطوير وصناعة الأدوية الجنيسة (المكَافئة)، وهي شركة ذات أسهم حيث يقدر رأسمالها بـ: 2.5 مليار دينار جزائري تملك الدولة منه 80% والـ 20% المتبقية أسندت سنة 1999 إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص عن طريق البورصة، كما تكمن مهمة صيدال في تطوير وإنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري، ويقع المقر الاجتماعي لمجمع صيدال بالدار البيضاء بالجزائر العاصمة، ويتمثل هدفه الاستراتيجي في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية. (موقع لجنة تنظيم العمليات في البورصة، 2020، صفحة 01)

ومن خلال ما تم عرضه في اللمحة التاريخية والتعريف بمجمع صيدال، يمكننا تلخيص البيانات الخاصة بمجمع صيدال في الجدول الآتي:

الجدول رقم (04-01): البطاقة الفنية الخاصة بمجمع صيدال

الاسم	مجمع صيدال GROUPE SAIDAL
العلامة التجارية	صيدال SAIDAL
المقر التجاري	الطريق الولائي رقم (11) ص ب 141 الدار البيضاء الجزائر العاصمة
رأس المال	شركة مساهمة برأس مال قدره 2.500.000.000 دج
طبيعة الصفقة	سعر العرض العام 20% من رأس المال 2.000.000 سهم
نوع الأوراق المالية	أسهم اسمية
عدد المساهمين	19.288 مساهم
غالبية المساهمة	عقد عمومي مع الشركة العمومية القابضة كيمياء- صيدلة (Chimie-Pharmacie) 80%
التعاملات	طرح 2.000.000 سهم بقيمة اسمية 250 دج، وبسعر إصدار بـ 800 دج
تأشيرة اللجنة	رقم 98-04 بتاريخ: 24 ديسمبر 1998
تاريخ الدخول في البورصة	17 جويلية 1999

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على موقع لجنة تنظيم العمليات في البورصة، www.cosob.org، تاريخ الاطلاع: 2020/07/17.

ثالثا: مهام مجمع صيدال

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتان أساسيتان هما: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان وتحسين القدرة التنافسية لمنتجاته، وهذا من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية؛
- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي.

وفي إطار مهمته الأساسية حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكّنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة، وفي طليعة هذه الخطوط يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع، وذلك من خلال الآتي:

- تثمين الموارد البشرية؛
- تحسين التنظيم ونظام المعلومات؛
- تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال؛
- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية.

رابعا: أهداف مجمع صيدال

من أجل تعزيز مكانة صيدال كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للأدوية التي وضعت من طرف الدولة، وتحقيق الإنتعاش الاقتصادي في الجزائر لمواكبة التطور الاقتصادي العالمي مع تحديد الأهداف الإستراتيجية الآتية: (Presentation Groupe Saidal, 2019, p. 02)

- تحسين مردوديته لضمان ديمومته والوفاء بإلتزاماته إتجاه المساهمين؛
- ضمان إستقرار الكفاءات وتطوير الموارد البشرية؛
- تبني نظام الإدارة بالجودة الشاملة؛
- تنويع تشكيلة المنتجات من خلال تحديد سياسة خاصة بالبحث والتطوير لمنتجات جنيسة جديدة؛
- إنشاء نظام خاص باليقظة التكنولوجية والإستراتيجية والذكاء الاصطناعي.
- تطوير الشراكة من خلال الإشتراك في مشاريع مع مخابر ذوي شهرة عالمية، سواء على شكل استثمار مباشر أو عن طريق اتفاقيات التكييف (Le Façonnage)، وإكتساب التكنولوجيا الجديدة وتوسيع تشكيلة المنتجات؛
- ضمان إستمرارية المجمع عن طريق المحافظة والرفع من حصته السوقية الوطنية؛
- دخول الأسواق الخارجية والبحث المستمر في إمكانية تطوير الأداء الاقتصادي والإهتمام بإنشغالات الصحة العمومية في الجزائر؛
- المساهمة في الحد من الواردات وذلك من خلال الحد من فاتورة إستيراد الأدوية؛

- خلق ثقافة مؤسساتية بين العمال؛
- الزيادة من مستوى رضا المستهلك.

خامسا: خصائص مجمع صيدال (GROUPE SAIDAL)

يسعى مجمع صيدال الرائد في صناعة الأدوية وتوزيعها في الجزائر والذي يعتبر عنصر فعال وأساسيا في إقتصاد الجزائر وأداة من أدوات السياسة الوطنية للصحة العمومية إلى تعزيز مكانته التنافسية في الجزائر وشمال إفريقيا في ظل التطور التكنولوجي للإنتاج والتسيير، وتعتبر الجودة العنصر الأساسي في إستراتيجية المجمع الذي يحكم بين جميع عناصر البيئة المحيطة به والإجراءات الإدارية لضمان ما يلي: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- تسويق منتجات تتوافق مع المتطلبات العمومية للمنظمة العالمية للصحة؛
- إرضاء المتعاملين الاقتصاديين والمستهلك؛
- السعي إلى تحقيق الشفافية والمصداقية لكل مخرجات المجمع؛
- ضمان النزاهة والمسائلة داخل وخارج المجمع؛
- توسيع النشاط والشراكة مع المؤسسات العالمية لصناعة الأدوية وتسويقها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عرض الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال الذي بدوره يعطينا صورة شاملة حول مديرياته وفروعه وكذلك حجم المعاملات المالية والتدفقات النقدية التي تمت بين المجمع وفروع.

أولا: دراسة الهيكل التنظيمي للمجمع

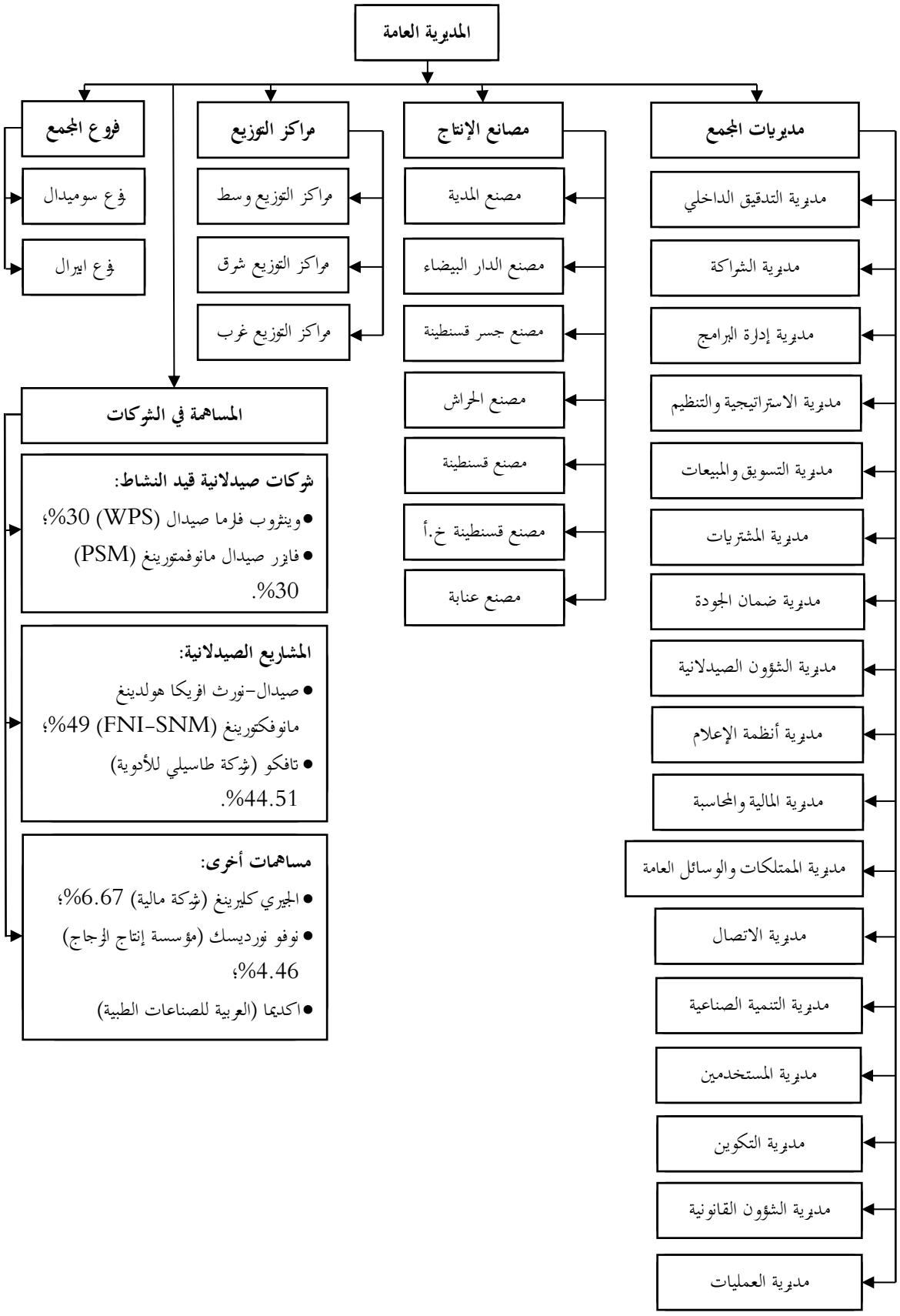
شهد الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال عدة تغييرات، ففي هيكله التنظيمي لسنة 1997 كان يشمل الرئيس المدير العام للمجمع وتحته مدير عام مساعد والذي كانت تنطوي تحته سبعة مديريات عامة منها الخاصة بالتطوير والموارد البشرية والمديرية العامة التجارية والمديرية العامة للتدقيق والنظام وأخرى للمالية ومديرية عامة للبرمجة ومراقبة العمليات ومديرية عامة للتسويق والمبيعات، ومن ناحية أخرى كان ينطوي تحته أيضاً مركب المضادات الحيوية بالمدية بالإضافة إلى ستة وحدات كوحدة قسنطينة والحراش والدار البيضاء ووحدة البحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية والوحدة التجارية المركزية ووحدة العبور.

أما في هيكله التنظيمي لسنة 1998 شهد عدة تغييرات عن هيكله السابق فشمل الرئيس المدير العام كأعلى سلطة في المجمع ويليه الأمين العام بدل مدير عام مساعد والذي كان يشرف على خمسة مديريات وهي مديرية تسيير المحافظ والإستراتيجية المالية، مديرية التسويق والمعلومات الطبية، مديرية التطوير الصناعي والشراكة، مديرية ضمان الجودة والشؤون الصيدلانية، مديرية التدقيق والتحليل، ويشرف أيضاً على وحدتين، الوحدة التجارية المركزية ووحدة البحث الطبي والتقنيات الصيدلانية، وعلى ثلاثة فروع منها فرع المضادات الحيوية والذي يتكون من مركب المضادات الحيوية بالمدية، وفرع الصيدلة والذي يشمل وحدات الدار البيضاء، قسنطينة، عنابة، والفرع الحيوي والذي يحوي وحدات قسنطينة، الحراش وشرشال.

أما في هيكله التنظيمي لسنة 2014 وبعد إدماج فروع أنتيبيوتيكال، فارمال، وبيوتيك، أدى قرار الإدماج الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئات المجمع الإدارية إلى تنظيم جديد يحتوي أساساً على المديرية العامة للمجمع، والتي بدورها تنقسم إلى سبعة عشر مديرية ومركزين وكذلك سبعة مصانع إنتاج وأيضاً ثلاث مراكز توزيع وفرعين.

والشكل الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال الذي يبين التنظيم الإداري الجديد للمجمع.

الشكل رقم (04-01): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع صيدال: https://www.saidalgroup.dz، تاريخ الاطلاع: 2020/07/17.

ثانيا: مديريات مجمع صيدال

من خلال الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل السابق والذي تنطوي تحته عدة مديريات تتمثل في الآتي: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- **المديرية العامة:** تتمثل مهام هذه المديرية في تصميم إستراتيجية المجمع بالإضافة إلى قيادة جميع عمليات التصميم، والإعتماد على إستراتيجيات مالية وتجارية، صناعية من خلال إجراءات خاصة بمراقبة التسيير.
- **مديرية التدقيق الداخلي:** تهتم بإجراء عمليات التدقيق المحاسبي والجبائي، وتتمثل مهام هذه المديرية في مراقبة التسيير وإعداد تقارير التسيير والمالية، وهي المديرية المسؤولة عن تحديد الممارسات السلبية في التقارير المالية، كما يشتغل بها عدة إطارات مختصين في مجال الرقابة والمراجعة.
- **مديرية الشراكة:** يعمل مجمع صيدال على برنامج طموح للتوسع في السوق من خلال شركائه الجدد، كما يسعى جاهداً في تنمية شراكته بما يتوافق مع إحتياجاته مع شركائه الحاليين، لذلك تسهر مديرية الشراكة على تنقيح مسعى المجمع من خلال إقامة شراكات جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء.
- **مديرية إدارة البرامج:** تقوم هذه المديرية بإعداد ومتابعة البرامج المالية والاستراتيجية وتطويرها، وتزويد المجمع بمختلف البرامج المتعلقة بالتسيير وإدارة الأعمال، المحاسبة، بالإضافة إلى وضع إستراتيجيات لذلك مع مراقبة تطبيقها وتقييم مدى جودتها.
- **مديرية الإستراتيجية والتنظيم:** وتتمثل مهام هذه المديرية بإعداد الاستراتيجيات المالية لكامل المجمع، وتحديد جداول التمويل الخاصة بالمجمع، ومتابعة محفظة الأوراق المالية والبورصة وكل العمليات المختلفة للمالية والمحاسبة وذلك من أجل الحصول على آداء فعال للتسيير المالي.
- **مديرية التسويق والمبيعات:** لها إرتباط مباشر بالمديرية العامة، ومن مهامها ضمان التنسيق بين مختلف مهام المجمع والتسويق لمنتجاته، وتحتوي هذه المديرية على فرق عمل طبي ذو مستوى عالي يتمتع بمهارة في التسويق بالإضافة إلى شبكة من الممثلين الطبيين تغطي جُل التراب الوطني.
- **مركز البحث والتطوير:** تم إنشاء مركز البحث والتطوير (CRD) بتاريخ 27 جويلية سنة 1998 وهو مكلف بما يلي:
  - تصميم وإعداد سياسة لتطوير أبعاد البحث التي لها علاقة بالمهام الإستراتيجية والإقتصادية للمجمع في ميدان العلوم الطبية والشبه طبية وخصوصاً الإبداع الصيدلاني؛
  - المشاركة في التخطيط ووضع سياسة تطوير منتجات الطبية بالمجمع؛
  - ترقية وتثمين ونشر الأعمال التقنية والعلمية ونتائج البحث؛

- التصميم والتطوير الصناعي للأدوية العامة لفائدة المجمع؛
- المساعدة التقنية لفروع الإنتاج؛
- تجميع الوسائل المادية والتقنية وكذا تحفيز وتثمين الموارد البشرية التي تسمح له بضمان اليقظة التكنولوجية وسيرورة سوق المنتجات الصيدلانية في الجزائر؛
- تقديم خدمات مراقبة الجودة الفيزيوكيميائية والصيدلانية التقنية والميكروبيولوجية.

- **مركز التكافؤ الحيوي**: لقد تم إنشاء هذا المركز بالتعاون مع شركة أكديما، وتم تدشينه في جانفي 2016 ويحتوي على كل التجهيزات والمعدات اللازمة، كما تم تكوين وتدريب الكفاءات البشرية المنتمية إليه، خصوصا بمجال تطوير أجهزة التحليل للتأكد من موافقة الدواء المتجانس مع المعايير الدولية.
- **مديرية المشتريات**: وتتمثل أهم مهام هذه المديرية في تسيير عمليات شراء المواد الأولية والتموينات الأخرى الخاصة بعمليات التسويق والإنتاج والبيع.
- **مديرية ضمان الجودة**: تهتم هذه المديرية بمتابعة ومراجعة ملفات صناعة الدواء ومراقبة وحدة البحث والتطوير وتوجيهها بخصوص المنتجات المطابقة للأصل، وتعمل وفق برنامج خاص بنظام الجودة وفق معيار ISO 9001.
- **مديرية الشؤون الصيدلانية**: تتمثل مهام هذه المديرية التقنية بمراجعة بيانات وملفات صنع الأدوية ومراقبة وحدة البحث والتطوير وتأطيرها بخصوص الحصول على منتجات مطابقة للأصل.
- **مديرية أنظمة الإعلام**: تتمثل مهام هذه المديرية في عملية التنسيق بين مختلف مصالح المجمع والترويج لمختلف منتجاته.
- **مديرية المالية والمحاسبة**: هي تتمثل بمهام البحث عن مصادر التمويل الداخلية والخارجية، وكل العمليات المالية، وتسجيل كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالمعاملات المالية والتجارية والجبائية.
- **مديرية الممتلكات والوسائل العامة**: تقوم بتسيير ومراقبة التثبيتات العينية والمعنوية الخاصة بالمجمع مع صيانتها دوريا وذلك لتحقيق أعلى نسبة إنتاجية.
- **مديرية الإتصال**: ومن مهامها تفعيل الدور الإعلامي من خلال إصدار المنشورات والمجلات الخاصة بالصحة والصيدلة.
- **مديرية العمليات**: حيث تتمثل مهامها في إعداد دفاتر الشروط الخاصة بالمشاريع الحديثة، ووضع خطط لرفع تصنيف المجمع ومراقبة أشغال إنجاز المشاريع مع تقييم نسبة الإنجاز.

- **مديرية التنمية الصناعية:** ويتمثل دورها في تفعيل أدوات التنمية والشراكة مع المؤسسات الأجنبية والوطنية والمنظمات العالمية بالإضافة إلى المخابر من أجل تطوير خبراتها وتقنياتها، والسعي إلى ضمان تحقيق التنمية الصناعية للمجمع.
- **مديرية المستخدمين:** تتمثل مهمة هذه المديرية في استقطاب واختيار وتوظيف الكفاءات البشرية، بالإضافة إلى متابعة المسار المهني لجميع المستخدمين داخل المجمع.
- **مديرية التكوين:** تسعى إلى وضع البرامج الخاصة بالتدريب والتكوين لمختلف إطارات وموظفي المجمع للرفع من المستوى الوظيفي والأكاديمي لمستخدمي المجمع، بالإضافة لمتابعة تنفيذ وتقييم هذه البرامج والعمل على تطويرها.
- **مديرية الشؤون القانونية:** حيث تقوم بإدارة الملفات القانونية للمجمع مع الجهات المعنية، بالإضافة إلى تسيير القضايا والمنازعات الخاصة بالمجمع مع الأطراف الأخرى.

ثالثا: مصانع الإنتاج

تمتلك صيدال 07 مصانع تقع في الجزائر، المدية، قسنطينة عنابة للإنتاج بقدرة إنتاج إجمالية قدرها 140 مليون وحدة بيع سنويا وهي مبينة كالآتي: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- **مصنع المدية:** تم إنشاء هذا المصنع سنة 1986 ويتخصص في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية، حيث حقق قفزة نوعية في الإنتاج منذ سنوات وصل ما بين 45 إلى 50 مليون وحدة بيع، كما يتوفر على وحدتين خاصتين (بالتركيب الجزئي) لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن، ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية وكذلك مقرين: أحدهما مخصص للمنتجات البينيسيلينية، والآخر للمنتجات غير البينيسيلينية.
- **مصنع الدار البيضاء:** في بداية الأمر كان هذا المصنع مخبر للمستعمر الفرنسي واسمه LABAZ أنشأ سنة 1958 ، وبعد الاستقلال تم تأميمه من طرف السلطات الجزائرية، ويقع حالياً في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة حيث ينتج تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محلول، مرهم وأقراص).
- **مصنع جسر قسنطينة:** يضم قسمين منفصلين، الأول لصناعة الأدوية والمنتجات الطبية بمختلف الأشكال (التحاميل، أمبولات وأقراص)، والثاني مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (أكياس وزجاجات)، كما يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة، كما يضم مصنع جسر قسنطينة أربع ورشات للإنتاج وهي:
  - ✓ ورشة التحميلات (Suppositoires)؛

- ✓ ورشة الأقراص والملبسات (Dragées)؛
- ✓ ورشة المحاليل المكثفة؛
- ✓ ورشة المحاليل المكثفة قارورات.

- **مصنع الحراش:** يضم مصنع الحراش خمس ورشات إنتاجية وهي ورشة الشراب، المحاليل، الأقراص والملبسات، ورشة المراهم وورشة التحميلات.
- **مصنع قسنطينة:** يقع في قسنطينة يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.
- **مصنع قسنطينة الخاص بالأنسولين:** تخصص هذا المصنع في إنتاج الأنسولين البشرية والتي تحتوي على ثلاثة أنواع وهي: السريع، القاعدي والمركب على شكل قارورات.
- **مصنع عنابة:** يتخصص هذا المصنع في صناعة الصيغ الجافة (أقراص، حبيبات).

رابعا: مراكز التوزيع

يمتلك مجمع صيدال ثلاث مراكز توزيع لضمان توزيع منتجاتها عبر كافة التراب الوطني وتتمثل في الآتي: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- **مركز التوزيع وسط:** تأسس هذا المركز سنة 1996 وهو أول مركز توزيع للمجمع، حيث كان يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة، مكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها، من إنشاء مركزين للتوزيع إحداهما بباتنة والآخر بوهران.
- **مركز التوزيع شرق (باتنة):** أستحدث هذا المركز سنة 1999 بباتنة، حيث يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في شرق البلاد.
- **مركز التوزيع غرب (وهران):** في سنة 2000 تم إنشاء مركز التوزيع بوهران من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في غرب البلاد.

خامسا: فروع المجمع

يملك المجمع فرعين وهما: (Presentation Groupe Saidal, 2019, p. 01)

- **فرع سوميديال (SOMEDIAL):** يقع فرع سوميدال في المنطقة الصناعية واد السمار بالجزائر العاصمة، وهو نتاج شراكة بين مجمع صيدال بنسبة مساهمة قدرها 59%، والمجمع الصيدلاني الأوروبي بنسبة مساهمة قدرها 36.45 % وفينااليب (FINALEP) بنسبة مساهمة قدرها 4.55% كما تتضمن وحدة الإنتاج سوميديال ثلاثة أقسام وهي:
  - قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية؛
  - قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)؛
  - قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

- **فرع ايبيرال (IBERAL)**: وهي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام والخاص، بين مجموعة صيدال بمساهمة قدرها 40% ومخبر جلفار (JULPHAR) التابع للإمارات العربية المتحدة بمساهمة قدرها 40% وفلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية بمساهمة قدرها 20%، وتكمن المهام الرئيسية لـ ايبيرال في إنشاء واستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري، كما يهدف المشروع الصناعي ايبيرال إلى تحقيق ما يلي:
  - صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)؛
  - تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)؛
  - توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناءا على طلب المنتجين المحليين.

سادسا: مساهمات المجمع لدى الشركات الأخرى

يحوز مجمع صيدال للأدوية على عدة مساهمات مالية في شركات تابعة أخرى ويمكن توضيحها كما يلي: (Groupe Saidal, 2014, p. 01)

- **وينثروب فارما صيدال WINTHROP PHARMA SAIDAL (WPS)**: تأسست هذه الشركة سنة 1999 بين مجموعة صيدال بحصة مساهمة بلغت 30% وشركة سانوفي (SANOFI) بحصة مساهمة بلغت 70% من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري في الجزائر، وانطلقت وحدة الإنتاج WPS الكائنة بالمنطقة الصناعية واد السمار في الإنتاج في شهر ديسمبر 2000 ويبلغ رأس مالها حاليا 426200 مليار دينار، حيث حققت عام 2019 ربح صافي بمبلغ 255811 مليار دينار.
- **فايزر صيدال مانوفكتورينغ PFIZER SAIDAL MANUFACTURING (PSM)**: وهي شركة مشتركة بين مجمع صيدال والتي بلغت مساهمتها فيها 30% وبين شركة فايزر فارم الجزائر (PFIZER) والتي بلغت مساهمتها فيها 70%، أنشأت هذه الشركة سنة 1998 من أجل تصنيع وتوضيب وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية، وتتواجد وحدة PSM في المنطقة الصناعية لواد السمار بالجزائر العاصمة، حيث انطلقت في الإنتاج في شهر فيفري سنة 2003 ويبلغ رأس مالها حاليا 912000 مليار دينار، حيث حققت عام 2019 ربح صافي بمبلغ 127675 مليار دينار.
- **صيدال نورث أفريكا هولدينغ مانوفكتورينغ SAIDAL-North Africa- Holding Manufacturing-FNI (SNM)**: وهو مشروع قيد الانجاز وهو نتاج لشراكة أبرمت في شهر سبتمبر سنة 2012 بين مجمع صيدال والذي ساهم بـ: 49%، وبين الشركة الكويتية نورث أفريكا هولدينغ مانوفكتورينغ والتي بلغت مساهمتها 49% والصندوق الوطني للاستثمار الذي ساهم بـ: 02% من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان ويبلغ رأس مالها حالياً 150000 مليار دينار، حيث حققت عام 2019 خسارة صافية بمبلغ 4169 مليار دينار.

- **تافكو (شركة طاسيلي للأدوية)(TAPHCO (Tassili Pharmaceutical Company** : وهي ثمرة شراكة أبرمت سنة 1999 بين مجمع صيدال بمساهمة قدرها 44.51%، وبين أكديما (ACDIMA)، سبيماكو (SPIMACO) و جي بي أم (JPM) من أجل تصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية (الحقن والسوائل والقطرات)، وتقع وحدة الإنتاج تافكو في المنطقة الصناعية بالرويبة، ويبلغ رأس مالها حاليا 1083484 مليار دينار، حيث حققت عام 2019 خسارة بمبلغ 141088 مليار دينار.
- **شركة شمال افريقيا القابضة للصناعة (SNM) NORTH FARICA HOLDING COMPANY**: عقدت هذه الشراكة سنة 2012 حيث تم من خلالها إنشاء "صيدال- شركة شمال افريقيا القابضة للصناعة"، شركة مختلطة بين صيدال (49%)، شركة شمال افريقيا القابضة (49%) والصندوق الوطني للإستثمار (2%) لإنشاء وحدة متخصصة في إنتاج الأدوية المضادة للسرطان.
- **نوفو نورديسك (NN) NOVO NORDISK**: تهدف هذه الشراكة المبرمة في 2012 إلى إنتاج كل أشكال الأنسولين التابعة لمجموعة نوفو نورديسك على شكل قارورات وخراطيش، ويبلغ رأس مالها حاليا 288000 مليار دينار، حيث حققت عام 2019 خسارة بمبلغ 15779 مليار دينار.

المبحث الثاني: قياس ممارسة مجمع صيدال للمحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج كوثاري

تعد شركة صيدال من الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، وهي تسعى دائما لإضفاء المصداقية حول قوائمها وتقاريرها المالية، وتتبع من أجل ذلك سياسة الانفتاح والشفافية تجاه جميع أطراف المجتمع ككل، لذلك سنعمد في هذا المبحث إلى قياس مؤشرات ممارسة المحاسبة الإبداعية وفق نماذج تم وضعها من طرف بعض الباحثين المختصين كما يلي:

المطلب الأول: حساب إجمالي المستحقات لمجمع صيدال

تعتبر هذه الطريقة من الطرق المشهورة لحساب مؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المستثمرين والمختصين بموضوع المحاسبة الإبداعية، وتتميز بسهولة حسابها ودقتها في تحديد مقدار التلاعب في إعداد القوائم المالية.

أولا: مجتمع ونموذج الدراسة

للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة يتم في العادة إستخدام نموذج الإستحقاق الكلي، حيث يتم فيه إستخدام المستحقات الإختيارية كبديل عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وتجدر الإشارة إلى أن المستحقات الكلية تنقسم إلى نوعين مستحقات اختيارية أو تقديرية وهي تتعلق بمعالجة المديرين للمعلومات المحاسبية بحيث تخضع للسلطة التقديرية للمديرين التنفيذيين، والمستحقات غير الإختيارية وهي ترتبط بالمستوى النشاط العادي للشركة، وتعبر المستحقات الإختيارية هي الجزء الأكبر التي يمارس فيه الاحتيال المحاسبي، لذلك استخدمت كبديل لممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

لذلك يعتبر نموذج جونز الصادر في سنة 1991 والمعدل في سنة 1995 من قبل الباحثين Dechow,Saloan, Sweeny الأكثر دقة بين النماذج الأخرى المستخدمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية، ولقد تم تطويره في سنة 2005 بإدخال عليه معدل العائد على أصول (ROA) وأطلق عليه إسم نموذج (Kothari et al, 2005)، الذي يأخذ بعين الاعتبار نسبة التغير في حساب الزبائن ويفترض ضمنياً أن التغيرات في المبيعات على الحساب يمكن أن تتأثر بالتلاعب المحاسبي المستخدم من طرف إدارة الشركة، وذلك مقارنةً بالمبيعات المسددة في الدورة المالية، حيث تؤدي إلى تقديرات منحازة أثناء حساب المستحقات الغير إختيارية ليؤثر ذلك على قيمة المستحقات الإختيارية.

ولقد تم إستخدام نموذج (Kothari et al, 2005) في هذه الدراسة لقياس قيمة المستحقات الإختيارية والمعبرة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويتمثل مجتمع الدراسة في مجمع صيدال لصناعة الأدوية والأدوات الطبية المدرجة في بورصة الجزائر، والذي تتوفر على البيانات المالية اللازمة لإجراء اختبارات الدراسة، وذلك خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019م.

وتتكون البيانات المالية اللازمة لحساب مدى ممارسة مجمع صيدال للمحاسبة الإبداعية على الميزانية المحاسبية، جدول حسابات النتائج، تقرير مجلس الإدارة، بالإضافة إلى قائمة تدفقات الخزينة والملاحق الأخرى، وتم الحصول على هذه الوثائق المتعلقة بالدراسة عن طريق المسح الإلكتروني لمواقع: لجنة مراقبة عمليات البورصة في الجزائر، موقع مجمع صيدال، بالإضافة إلى بورصة الجزائر.

وتحتسب المستحقات الإختيارية وفق الخطوات التالية:

- حساب قيمة المستحقات الكلية (TA)؛
- حساب المستحقات غير الإختيارية (NDA)؛
- حساب المستحقات الإختيارية (DA)؛
- تحديد سنوات ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: حساب قيمة المستحقات الكلية

تحسب المستحقات الكلية بطريقة الفرق بين صافي الربح التشغيلي والتدفق النقدي بين العمليات التشغيلية من خلال النموذج التالي:

المستحقات الكلية= النتيجة الصافية – التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية

$$TACC_{i,t} = EXB_{i,t} - CFO_{i,t} \quad \text{.....(1)}$$

حيث:

- $TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $EXB_{i,t}$: النتيجة بعد طرح الضرائب: النتيجة الصافية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- **i**: تقارير مجلس الإدارة خلال الفترة 2010 إلى 2019؛
- **T**: مؤشر السنوات وهي خلال الفترة 2010 إلى 2019؛
- $CFO_{i,t}$:التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) خلال السنة (t).

ويمثل التدفق النقدي المتأتي من الأنشطة التشغيلية (CFO)التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة العادية لمجمع صيدال، وتشير إلى قدرة المجمع على توليد ما يكفي من التدفقات النقدية للحفاظ على نشاطه ونموه، وما إذا كان المجمع في حاجة إلى تمويل خارجي.

وفي الجدول التالي تم حساب المستحقات الكلية لمجمع صيدال لفترة الممتدة بين 2010 إلى 2019.

الجدول رقم (04-02): المستحقات الكلية لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019

السنة	صافي الدخل (النتيجة الصافية) $EXB_{i,t}$	التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية CFO i,t	المستحقات الكلية (بالدينار) TACC i,t
2010	547483832.80	5172175045.00	-4624691212.20
2011	872149770.90	4273783203.00	-3401633432.10
2012	1328601110.00	5876677496.00	-4548076386.00
2013	2875000365.00	3685789836.00	-810789471.00
2014	1477751553.22	1172347144.61	305404408.61
2015	1143817990.89	756048290.30	387769700.59
2016	1509161605.06	774139933.26	735021671.80
2017	1376295647.88	1494140571.39	-117844923.51
2018	1174214390.98	-1250246168.96	2424460559.94
2019	793514004.08	-1022679035.65	1816193039.73

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019 وبرنامج EXCEL 2010.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المستحقات الكلية قيمتها مرتفعة خلال فترة الدراسة وخاصة سنة 2018 حيث بلغت قيمة 559.94 460 424 2دج، ويدل إرتفاع قيمة المستحقات الكلية على أن مجموع المداخيل والمصاريف المسجلة في جدول حسابات النتائج والتي لم ينتج عنها أي تدفقات نقدية خلال فترة النشاط مرتفعة في فترة الدراسة وبالأخص سنة 2018 و2019 على التوالي، وهذا مقارنة بالنتيجة المصرح عنها من قبل مجمع صيدال في تقاريره المالية، بينما في السنوات 2010 و2011 و2012 و2013 كانت أدنى قيمة للمستحقات الكلية في فترة الدراسة، وذلك راجع لصعوبة تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر خلال سنة 2010، ونتج عن ذلك سوء الفهم لهذا النظام وخاصة في معالجته للمصاريف والإيرادات وتبويبها أثناء إعداد القوائم المالية.

المطلب الثاني: حساب المستحقات غير الإختيارية لمجمع صيدال

تعتمد هذه الطريقة على معادلة المستحقات غير الاختيارية، وتحديد معاملاتها.

أولا: حساب متغيرات معادلة المستحقات غير الإختيارية

لحساب مبلغ المستحقات غير الإختيارية لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019، استعملنا معالم نموذج (Kothari et al, 2005) الذي يعتمد على العائد على الأصول، ويمكن توضيحها كما يلي:

$$TACC_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2(\Delta[(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + \alpha_4 ROA_{i,t} + e_{i,t} \ldots\ldots\ldots\ldots(2)$$

حيث تمثل عناصر المعادلة كما يلي:

- $TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $A_{i,t-1}$: إجمالي الأصول في السنة t-1؛
- $\Delta REV_{i,t}$: التغير في إيرادات الشركة بين السنتين t و t-1؛
- $\Delta REC_{i,t}$: التغير في الحسابات تحت التحصيل لمجمع صيدال بين السنتين t و t-1؛
- $PPE_{i,t}$: الأصول الثابتة لمجمع صيدال في السنة t؛
- $ROA_{i,t}$: يمثل العائد على الأصول، ويمثل النسبة بين النتيجة الصافية وإجمالي الأصول في أول الفترة؛
- $\alpha_4, \alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$: معاملات الإنحدار؛
- $e_{i,t}$: الخطأ العشوائي.

لكي يتم حساب متغيرات المعادلة السابقة (2) سوف تستخدم القوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة لمجمع صيدال المتاحة على موقع المجمع وموقع بورصة الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019، أما معاملات الإنحدار سوف يتم حسابها بإستخدام معادلة الإنحدار الخطي المتعدد لكل متغيرات المعادلة.

من المعادلة رقم (2) سيتم حساب المستحقات الغير الإختيارية حيث أن هذه الأخيرة تشمل جزء من المستحقات الكلية كما هي موضحة في المعادلة التالية:

$$TACC_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t} \ldots\ldots\ldots(3)$$

بحيث تمثل:

- $TACC_{i,t}$:المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $NDA_{i,t}$: المستحقات الغير الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛

والتي لا تنشأ من الأنشطة التشغيلية، وتشير أحياناً إلى احتمال وجود قدر من ممارسات المحاسبية الإبداعية في مجمع صيدال.

وسوف يتم إستخدام الصيغة التالية لحساب المستحقات غير الإختيارية:

$$NDA_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_1 [1/A_{(i,t-1)}] + \alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}] + \alpha_3 [PPE_{i,t}/ A_{(i,t-1)}] + \alpha_4 ROA_{i,t} + e_{i,t} \quad .....(4)$$

حيث أن:

- **$NDA_{i,t}$**: المستحقات الغير الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- **$A_{i,t-1}$:** إجمالي الأصول لمجمع صيدال في السنة t-1؛
- **$\Delta REV_{i,t}$:** التغير في إيرادات المجمع بين السنتين t و t-1؛
- **$\Delta REC_{i,t}$:** التغير في الحسابات تحت التحصيل لمجمع صيدال بين السنتين t و t-1؛
- **$PPE_{i,t}$**: الأصول الثابتة لمجمع صيدال في السنة t؛
- **$ROA_{i,t}$**: يمثل العائد على الأصول لمجمع صيدال، ويمثل النسبة بين النتيجة الصافية وإجمالي الأصول في أول الفترة؛
- **$\alpha_4, \alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$:** معاملات الإنحدار؛
- **$e_{i,t}$**: الخطأ العشوائي.

وفي الجدول الموالي متغيرات المعادلة رقم (4) لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019:

الجدول رقم (04-03): معادلة الإنحدار للمستحقات غير الإختيارية خلال الفترة 2010-2019

السنة	$TACC_{i,t}/ A_{i,t-1}$	$1/A_{(i,t-1)}$	$(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / (A_{(i,t-1)})$	$PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$	$ROA_{i,t}$
2010	-0.199540678	0.000000000042	0.012964513	0.434044091	0.12404718
2011	-0.120406732	0.000000000035	0.054810207	0.37400963	0.01937911
2012	-0.166730745	0.000000000036	-0.016351890	0.398020303	0.03197270
2013	-0.027007312	0.000000000032	-0.052270149	0.297071351	0.04425552
2014	0.010146469	0.000000000033	-0.067279675	0.432007099	0.04909543
2015	0.012275969	0.000000000032	0.064372209	0.499155809	0.03621086
2016	0.021047585	0.000000000029	-0.132661187	0.871710754	0.04321533
2017	-0.002540279	0.000000000023	0.165349134	0.732031938	0.02966759
2018	0.050176189	0.000000000025	-0.259219472	0.513889796	0.02430132
2019	0.045893193	0.000000000027	-0.346035566	0.626789970	0.01358203

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على القوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019 وبرنامج EXCEL 2010.

نلاحظ من الجدول السابق أنه توجد بعض القيم السالبة في المستحقات الكلية على إجمالي الأصول خلال أول الفترة وفي بعض متغيرات المعادلة الأخرى، وذلك راجع لكون المستحقات الكلية في تلك الفترات كانت بقيمة سالبة، بالإضافة إلى أن إجمالي الأصول في أول الفترات في مجمع صيدال خلال فترة الدراسة قيمته مرتفعة جداً مقارنة بالنتائج المحققة والأصول الثابتة والعائد على الأصول والتغيرات في الإيرادات والمصاريف، مما نتج عن حاصل قسمتهم قيم صغيرة جداً وأحياناً معدومة أو سالبة، وهذا ما يجعل إعتماد نموذج Kothari (2005) في مجمع صيدال خلال فترة الدراسة صعب ونتائجه غير دقيقة مقارنة بشركات المساهمة العالمية.

ثانيا: حساب قيمة المستحقات غير الإختيارية

وبناءاً على الجدول السابق ومما سبق سوف يتم حساب معاملات الإنحدار ($\alpha_4, \alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$) لمتغيرات المعادلة رقم (4) وقياس مستوى الدلالة لكل منها ولفترة الدراسة (2010-2019)، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): معاملات الإنحدار ومستوى المعنوية لكل منها خلال الفترة 2010-2019

البيان			القيمة
معاملات الانحدار	α_1	$1/A_{(i,t-1)}$	$-3.649^{E}+9$
	α_2	$(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}$	-0.164527
	α_3	$PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$	0.177674
	α_4	$ROA_{i,t}$	-0.667362
T		$1/A_{(i,t-1)}$	-1.661344
		$(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}$	-1.096277
		$PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$	1.832327
		$ROA_{i,t}$	-0.757156
P-Value		$1/A_{(i,t-1)}$	0.147709
		$(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}$	0.314997
		$PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$	0.116611
		$ROA_{i,t}$	0.477626
R^2			0.694265
F			3.406206
P-Value			0.088101

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الارتباط الخطي البسيط بين متغيرات المعادلة [$1/A_{(i,t-1)}$، $(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}$، $PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$، $ROA_{i,t}$] كمتغيرات مستقلة والمستحقات الكلية على إجمالي الأصول في أول الفترة ($TACC_{i,t}/ A_{i,t-1}$) كمتغير تابع، حيث أنه يمكن القول أن السلسلة الإحصائية مستقرة وأن (t) المحسوبة أكبر من (t) الإحصائية المجدولة بقيمتها المطلقة، بالإضافة إلى أن النموذج له قدرة تفسيرية جيدة حيث أن المتغيرات المستقلة تفسر وتؤثر بنسبة كبيرة على المتغير التابع.

بالإضافة إلى أن معامل التحديد R^2=0.694265 وهو يشير إلى أن 69.42% من التغيرات التي في المستحقات الكلية على إجمالي الأصول خلال الفترة (t-1) سببها التغيرات التي حدثت المتغيرات التابعة، وهي قيمة مرتفعة تعكس قوة القدرة التفسيرية لنموذج Kothari في مجمع صيدال.

بعد حساب المعاملات في معادلة المستحقات غير إختيارية، يتم حساب كل متغيرات الدالة وجمعها للحصول على المستحقات غير إختيارية ثم قسمتها على مجموع الأصول للسنة السابقة، وذلك على النحو الآتي:

$$\text{المستحقات غير إختيارية} = NDA_{i,t}/A_{i,t-1}$$

وفي الجدول الموالي يوضح قيمة كل طرف في معادلة المستحقات غير الإختيارية.

الجدول رقم (04-05): معاملات الإنحدار ومستوى المعنوية لكل منها خلال الفترة 2010-2019

السنة	$\alpha_1 [1/A_{(i,t-1)}]$	$\alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/ A_{(i,t-1)}]$	$\alpha_3 [PPE_{i,t} /A(i,t-1)]$	$\alpha_4 ROA_{i,t}$	$NDA_{i,t}$
2010	-1.53E-01	-0.002133012	0.07711835	-0.082784374	-3732521049.15
2011	-1.28E-01	-0.009017759	0.066451787	-0.012932882	-2350639302.56
2012	-1.31E-01	0.002690327	0.070717859	-0.021337365	-2162707814.50
2013	-1.17E-01	0.008599851	0.052781855	-0.029534452	-2549174300.34
2014	-1.20E-01	0.011069323	0.076756429	-0.032764424	-202548744.59
2015	-1.17E-01	-0.010590966	0.088687009	-0.024165752	-1984642481.68
2016	-1.06E-01	0.021826347	0.154880337	-0.028840269	1468562787.86
2017	-8.39E-02	-0.027204397	0.130063043	-0.019799022	-39967310.31
2018	-9.12E-02	0.042648602	0.091304856	-0.016217778	1281274620.14
2019	-1.53E-01	-0.002133012	0.07711835	-0.082784374	2402803604.16

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج EXCEL 2010.

المطلب الثالث: ممارسة المحاسبة الإبداعية لمجمع صيدال

سنقوم في هذا المطلب بحساب قيم ومؤشرات ممارسة المحاسبة الابداعية كما يلي:

أولا: حساب قيمة المستحقات الإختيارية

بعد حساب قيمة المستحقات الكلية بالإضافة إلى المستحقات غير إختيارية في المراحل السابقة، سوف نقوم في هذه المرحلة بتقدير الحسابات التي تتوفر لدى إدارة المجمع حرية أو مرونة الاختيار في هذه البدائل المتاحة ومن ثم تحديد قيمة هذه الحسابات، حيث تشمل حسابات المستحقات الإختيارية على جزئين، الجزء الأول هو الناتج عن الأنشطة التي يقوم بها المجمع ويرتبط بطبيعة تطبيقها والعمل بها، بالإضافة أنها صحيحة من الجانب المحاسبي وتنتج عن الأنشطة التشغيلية، أما الجزء الثاني فيعتبر الناتج عن مساهمة التأثير الإداري للمجمع والذي يلبي الأهداف المسطرة للمجمع، أي الناتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية، لذا في هذه المرحلة سوف نقوم بتحديد قيمة المستحقات الإختيارية لمجمع صيدال في فترة الدراسة (2010-2019)، نظراً لصعوبة حساب المستحقات الإختيارية سيتم حسابها عبر الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الإختيارية وفق المعادلة التالية:

$$DAC_{i,t} = TACC_{i,t} - NDA_{i,t} \quad \text{.....(5)}$$

حيث أن:

- $TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $NDA_{i,t}$: المستحقات الغير الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛
- $DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للشركة (i) خلال السنة (t)؛

وفي الجدول التالي تم حساب المستحقات الإختيارية لمجمع صيدال لفترة الممتدة بين 2010 إلى 2019.

الجدول رقم (04-06): المستحقات الإختيارية لمجمع صيدال خلال الفترة 2010-2019

السنة	المستحقات الكلية (بالدينار) $TACC_{i,t}$	المستحقات الغير الاختيارية $NDA_{i,t}$	المستحقات الاختيارية $DAC_{i,t}$
2010	-4624691212.20	-3732521049.15	-892170163.05
2011	-3401633432.10	-2350639302.56	-1050994129.54
2012	-4548076386.00	-2162707814.50	-2385368571.50
2013	-810789471.00	-2549174300.34	1738384829.34
2014	305404408.61	-202548744.59	507953153.20
2015	387769700.59	-1984642481.68	2372412182.27
2016	735021671.80	1468562787.86	-733541116.06

2017	-117844923.51	-39967310.31	-77877613.20
2018	2424460559.94	1281274620.14	1143185939.80
2019	1816193039.73	2402803604.16	-586610564.43

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $EXCEL_{2010}$.

ثانيا: عرض النتائج وتحليلها

بعد تطبيق الخطوات السابقة في تطبيق معالم نموذج كوثاري (Kothari et al, 2005) في حساب مختلف المستحقات لمجمع صيدال، سوف يتم تحديد السنوات التي قام المجمع بممارسة المحاسبة الإبداعية فيها، وذلك من خلال حساب متوسط المستحقات الإختيارية للمجمع وحساب الفرق بينه وبين المستحقات الإختيارية خلال فترة الدراسة، حيث يكون المجمع قد قام بممارسة المحاسبة الإبداعية في السنة التي تتساوى أو تزيد القيمة المستحقات الإختيارية المطلقة على قيمة متوسط المستحقات الإختيارية، بينما يكون المجمع لم يمارس المحاسبة الإبداعية في حالة كانت قيمة المستحقات الإختيارية أقل من المتوسط، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-07): تحديد السنوات التي قام مجمع صيدال بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة 2010-2019

السنة	المستحقات الاختيارية $DAC_{i,t}$	متوسط المستحقات الإختيارية	الفرق بين المستحقات الإختيارية والمتوسط	هل تمت ممارسة المحاسبة الإبداعية أم لا؟
2010	892170163.05	1148849826.24	-256679663.19	لا
2011	1050994129.54	1148849826.24	-97855696.70	لا
2012	2385368571.50	1148849826.24	1236518745.26	نعم
2013	1738384829.34	1148849826.24	589535003.10	نعم
2014	507953153.20	1148849826.24	-640896673.04	لا
2015	2372412182.27	1148849826.24	1223562356.03	نعم
2016	733541116.06	1148849826.24	-415308710.18	لا
2017	77877613.20	1148849826.24	-1070972213.04	لا
2018	1143185939.80	1148849826.24	-5663886.44	لا
2019	586610564.43	1148849826.24	-562239261.81	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $EXCEL_{2010}$.

إن إرتفاع قيمة المستحقات الإختيارية يدل على أن زيادة في ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف مجمع صيدال، وانخفاضها يدل على قلة ممارسة المحاسبة الإبداعية في قبل المجمع، ومن خلال الجدول السابق يمكن القول أن مجمع صيدال قام بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال السنوات 2012-2013-2015 حيث فاقت قيمة المستحقات الإختيارية المطلقة المتوسط الحسابي للمستحقات الإختيارية الذي تقدر بـ 1148849826.24دج بقيمة كبيرة، حيث كانت أعلى قيمة مطلقة سجلت للمستحقات الإختيارية في سنة 2012 بمبلغ يقدر بـ 2 385 368 571.50 دج.

وبالتالي يمكن القول أن مجمع صيدال قد قام بإستعمال المستحقات الإختيارية **بسلبية**، وذلك لهدف إدارة أرباحه عن طريق تخفيض قيمة الأرباح الصافية خلال المدة الزمنية للدراسة حيث كانت أعلى قيمة سنة 2012 و2015 و2013 على التوالي.

المبحث الثالث: تقييم مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

في هذا الصدد سنحاول دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية من أجل تقييم مساهمة هذه الآليات في الحد من الآثار السلبية لتلك الممارسات عن طريق إجراء دراسة إستبيانية.

المطلب الأول: طريقة وصف وتحليل توزيع عينة الدراسة

تعتمد الدراسة الاستبيانية على تحديد مجتمع الدراسة ككل، ثم تحديد العينة محل الدراسة.

أولا: الوسائل المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة

سنحاول توضيح الأدوات والأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة، كما سنقوم بذكر أهم طرق دراسة صدق وثبات الاتساق الداخلي لكل فقرات الاستبانة.

1. منهجية الدراسة الميدانية:

سنسعى من خلال هذه الدراسة إلى:

- التعرف على اتجاهات وآراء عينة الدراسة الميدانية لمجمع صيدال في ما يخص موضوع البحث، وذلك لتدعيم الجزء النظري، ونموذج كوثاري للكشف عن المحاسبة الإبداعية؛
- تحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، ومعرفة واقع استخدام مجمع صيدال لآليات الحوكمة المتعارف عليها، وعلاقة استخدام آليات حوكمة الشركات بالممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال؛
- التعرف على أهم آلية لحوكمة الشركات التي تساهم في التقليل أو الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- الاختبار الميداني لفروض الدراسة.

ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة لدراسة الموضوع ومعالجته وجمع الحقائق حوله استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي بغية تحقيق أهداف الدراسة، حيث اعتمدنا على البيانات الثانوية والأولية ويمكن توضيحها كما يلي:

- **المصادر الثانوية:** بغية معالجة الجزء النظري للدراسة ومن أجل الحصول على المعلومات، اعتمدنا على المصادر الثانوية باللغة العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة المتمثلة في الكتب، والدوريات العلمية والمهنية المختصة والمقالات، والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، وتقارير التسيير الخاصة بمجمع صيدال، والبحث في مواقع الإنترنت المختلفة ذات الصلة بالبحث؛

- **المصادر الأولية**: لمعالجة الجزء التطبيقي لموضوع الدراسة ومن أجل الحصول على المعلومات الأولية بالدراسة الميدانية قمنا بتصميم استبيان الذي يعتبر كأداة رئيسية للبحث والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، وقمنا بتوزيعها على عينة الدراسة، ثم تفريغها وتحليلها عن طريق استعمال البرنامج الإحصائي $SPSS_{v25}$.

2. هيكل استبانة الدراسة:

لإستكمال منهجية البحث وسعياً لتحقيق أغراضه، لإكتشاف مساهمة آليات حوكمة الشركات في التقليل أو الحد من معظم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك عبر الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة التي نصت عليها المنظمات الدولية، قام الباحث بتصميم استمارة استبيان لتدعيم الدراسة وجمع البيانات الخاصة بمجمع صيدال، ولقد تم إعداد هذا الاستبيان وتحكيمه من قبل أساتذة في الاختصاص (أنظر الملحق رقم 8) وتحيينه بعد الاطلاع على ملاحظات المحكمين والأدبيات الخاصة بمتغيرات الدراسة.

تتكون الاستبانة من قسمين رئيسيين وهما:

أ- **القسم الأول**: حيث نتحصل فيه على السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وتتمثل في (المؤهل العلمي، نوع الوظيفة، نوع الشهادة، سنوات الخبرة) من خلال الإجابة على الإستبيان، حيث رمزنا له بـ (Z_1، Z_2،...، Z_4)

ب- **القسم الثاني**: وهو عبارة عن المجال الذي يسعى لدراسة مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، وتضمن هذا القسم العديد من الفقرات حيث قمنا بتوزيعها على أربعة محاور رئيسية تتمثل في:

- **المحور الأول**: حيث جاء بعنوان: واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال، ورمزنا له بـ (X_1)، أما فقرات هذا المحور الثمانية قمنا بوضع الرمز التالي على التوالي (A_1، A_2،...، A_8)؛
- **المحور الثاني**: وكان بعنوان: الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، حيث قمنا بوضع الرمز (X_2) له، ويتكون هذا المحور من تسعة فقرات نرمز لكل منها بـ (B_1، B_2،...، B_9)؛
- **المحور الثالث**: وجاء بعنوان: استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ونرمز له بالرمز (X_3)، ويتكون هذا المحور من (12) فقرة نرمز لها بـ (C_1، C_2،...، C_{12})؛
- **المحور الرابع**: كان بعنوان: استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ويرمز له بالرمز (X_4)، ويتضمن هذا المحور على (11) فقرة نرمز لها بـ (D_1، D_2،...، D_{11})؛

ويمكن توضيح نموذج الاستبانة محل الدراسة في الملحق رقم (07).

3. مقياس ليكرت:

تم استخدام مقياس (likert scale) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الإستبيان المعد وقياس استجابات المبحوثين، حيث تكون أعلى درجة تمثل أعلى درجة من الموافقة، والدرجة الأدنى تمثل أقل درجة من الموافقة، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-08): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	5	4	3	2	1

المصدر: محمد الناصر حميداتو، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي**، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2017، ص: 28.

4. المقياس الترتيبي:

تم وضع المقياس الترتيبي لهذه القيم لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً بتطبيق هذا المقياس للأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد لتحليل النتائج.

ولتحديد طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود العليا والدنيا) حيث يتم حساب المدى كما يلي:

المدى= الحد الأعلى – الحد الأدنى= 5-1= 4

ثم تقسيم المدة على الخلايا (5/4 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، ولكن عادة عند احتساب المتوسط الحسابي للمحاور أو المتغيرات يظهر عدد عشري أي لا يعطي لنا رقم صحيح، واتجاه العينة لمؤشر ليكرت الخماسي يكون كما يلي:

الجدول رقم (04-09): مقياس تحديد المعدل النسبي للوسط الحسابي

الإجابة	الرمز	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى أقل من 1.79
غير موافق	2	من 1.80 إلى أقل من 2.59
محايد	3	من 2.60 إلى أقل من 3.39
موافق	4	من 3.40 إلى أقل من 4.19
موافق بشدة	5	4.20 إلى 5.00

المصدر: محمد الناصر حميداتو، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي**، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2017، ص: 28.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة:** تم اختيار مجتمع الدراسة المستهدف من المساهمين والمدير العام والمديرين التنفيذيين والفرعيين وأعضاء مجلس الإدارة ولجانه بالإضافة إلى المراجعين الداخليين والخارجيين، وكذلك باقي أصحاب المصالح الذين لديهم علاقة بمجمع صيدال وجميع فروعه.
2. **عينة الدراسة:** تم انتقاء العينة من مجتمع الدراسة المتمثل في مجمع صيدال للأدوية والمنتجات الطبية وجميع فروعه بطريقة العينة العشوائية، حيث تم استخدام الاستبيان عن طريق المقابلة المباشرة مع المدير العام للمجمع ورئيس الموارد البشرية بالإضافة إلى رئيس الدائرة المالية والمحاسبية، وكذلك تم توزيعه على بعض الموظفين والمدراء الفرعيين في فروع مجمع صيدال، ولقد تم توزيع 122 استبانة على جميع أفراد العينة، واسترداد 88 استبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد إلغاء 16 لعدم توفر الشروط المطلوب منها، والباقي تم فقدانه نظراً للظروف الراهنة التي تمر بها البلاد، حيث تم الاهتمام باختيار الأفراد من عينة الدراسة بعناية كبيرة، وذلك بغية الوصول إلى أعلى قدر ممكن من النتائج الواقعية للدراسة وتحقيق أهدافها، والجدول الموالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والصالحة على عينة الدراسة:

الجدول رقم (04-10): عدد الاستمارات الموزعة والصحيحة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	الاستمارات المفقودة	الاستمارات المرفوضة	الاستمارات الصحيحة	نسبة الردود
122	104	18	16	88	%72

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة الاستجابة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة وصلت إلى نسبة 72%، وتعتبر هذه النسبة مرتفعة وجيدة وتمكننا من إنجاز الدراسة، رغم أن الصعوبات التي واجهتنا في استرجاع الاستمارات الموزعة على فروع مجمع صيدال كثيرة نظراً للظروف الراهنة بالبلاد وصعوبات التنقل إلا أن نسبة الاستجابة تعتبر مرتفعة وجيدة لإنجاز الجزء الميداني، ويدل هذا على انتشار الوعي لدى عينة الدراسة وتشجيع البحث العلمي.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد أن تم تحديد عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للدراسة والتحليل وتبويبها بالاستعانة ببرنامج ($EXCEL_{2010}$)، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار الخامس والعشرون المعروف بإسم (Statistical Package for Social Sciences)، وقد استخدمنا الأساليب الإحصائية والإختبارات المعلمية التالية:

1. **الإحصاءات الوصفية:** لهدف وصف اتجاهات العامة لآراء عينة الدراسة استخدمنا هذه الإحصاءات، وذلك لتسهيل المقارنة بين آراء العينة، حيث احتوت هذه الإحصاءات الوصفية المتوسطات الحسابية وأساليب التكرارات والنسب المئوية، والإنحرافات المعيارية والوزن النسبي لقيم الإجابات.
2. **معامل ألفا كرونباخ:** يستخدم هذا المعامل لاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين أسئلة المحاور في الاستبيان، وثبات ومصداقية إجابات أفراد عينة الدراسة، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح، حيث يكون هذا المقياس ذات مصداقية ومقبول إذا بلغت القيمة المحسوبة 60% أو أكثر. (حميداتو، 2017، صفحة 29)
3. **معامل الإرتباط بيرسون:** يبين هذا المعامل العلاقات الارتباطية بين المتغيرات التابعة والمستقلة للدراسة وكذلك نسبة الإرتباط بين المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، وأن قيمته محصورة بين -1 و1 و يكون الإرتباط قويا إذا كانت قيمة قريبو من الواحد ويكون الإرتباط ضعيفا عندما تكون قيمته قريبة من الصفر
4. **الانحدار الخطي:** وهو أسلوب لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة على التابعة حيث يظهر أكثر المتغيرات تأثيراً وأهميةً.
5. **اختبار كولمجروف– سمرنوف:** يفيد هذا الاختبار في معرفة أن البيانات تتبعت التوزيع الطبيعي أم لا، حيث يعتبر هذا الاختبار ضروري لاختبار الفرضيات، لأن معظمها تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

المطلب الثاني: تحليل توزيع عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بدراسة وتوزيع عينة الدراسة والتعرف على خصائصها كما يلي:

أولاً: خصائص وتحليل عينة الدراسة

وفي الجداول التالية توضيح خصائص عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي بالإضافة إلى الوظيفة الحالية والخبرة المهنية:

1. **المؤهل العلمي:** يوضح الجدول رقم (04-11) النتائج الخاصة بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي للأفراد.

الجدول رقم (04-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المستوى	العدد	النسبة %
بكالوريا	05	%5.70
ليسانس	23	%26.10
ماستر	29	%33.00
ماجستير	11	%12.50
دكتوراه	14	%15.90
أخرى	06	%6.80
المجموع	**88**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج الحساب $EXCEL_{2010}$

من الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم من حاملي شهادة الماستر بما نسبته 33.00% من عينة الدراسة، ويليها في الترتيب حملة شهادة ليسانس بنسبة 26.10% من العينة، ونسبة 15.90% من حملة شهادة الدكتوراه ونسبة 12.50% متحصلين على شهادة الماجستير، وتوضح النتائج أيضاً أن نسبة 6.80% هم من مستويات أخرى، وباقي عينة الدراسة بلغو المستوى التعليمي بكالوريا بنسبة 5.70%، وهذه الأخيرة هي أقل نسبة في عينة الدراسة، وهذا يدل أن أفراد العينة لهم مستوى جامعي ولديهم القدرة على الإجابة الدقيقة على أسئلة الإستبيان، حيث يمكن الوثوق في هذه النتائج والإعتماد عليها في تحليل النتائج.

2. **التخصص الأكاديمي**: يوضح الجدول رقم (04-12) النتائج الخاصة بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي للأفراد.

الجدول رقم (04-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	العدد	النسبة %
محاسبة ومالية	33	%37.50
إدارة أعمال	22	%25.00
تدقيق	10	%11.40
اقتصاد	11	%12.50
أخرى	12	%13.60
المجموع	**88**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج الحساب $EXCEL_{2010}$

نلاحظ من الجدول أعلاه أن ما نسبته 37.50% من عينة الدراسة متخصصين في المحاسبة والمالية وهي أكبر نسبة، ويليها في الترتيب المتخصصين في إدارة الأعمال والتي بلغت نسبته بـ 25.00% من عينة الدراسة ونسبة 11.40% يمتلكون شهادة في مجال التدقيق، وأن ما نسبته 12.50% حائزون على شهادة في مجال الاقتصاد، وباقي أفراد العينة التي تقدر نسبتهم بـ 13.60% من اختصاصات أخرى، وتوضح هذه النتائج أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبانة ويفترض فيهم الإلمام بكل جوانب أسئلة الإستبيان.

3. **الوظيفة الحالية**: يوضح الجدول رقم (04-13) النتائج الخاصة بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي للأفراد.

الجدول رقم (04-13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

التخصص الأكاديمي	العدد	النسبة %
مراجع داخلي	11	%12.50
مراجع خارجي	04	%4.50
عضو مجلس الإدارة	09	%10.20
محاسب	26	%29.50
مساهم	11	%12.50
مدير تنفيذي	06	%6.80
أصحاب المصالح	05	%5.70
مدير مصلحة	16	%18.20
المجموع	**88**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج الحساب EXCEL2010

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن ما يقدر بـ 29.50% من عينة الدراسة يمارسون وظيفة المحاسبة وهي أعلى قيمة، ثم تليها وظيفة مدير مصلحة بنسبة 18.20%، ونسبة 12.50% لكل من المراجعين الداخليين والمساهمين، و10.20% أعضاء مجلس الإدارة، أما في ما يخص وظيفة مدير تنفيذي بلغت نسبتها بـ 6.80% ونسبة 5.70% لأصحاب المصالح من عمال آخرين وكل الذين تربطهم علاقة بمجتمع الدراسة، وبلغت نسبة المراجع الخارجي بـ 4.50% وهي أقل نسبة في عينة الدراسة، وتعتبر هذه النتائج مؤشر جيد لأفراد عينة الدراسة.

4. الخبرة المهنية: يوضح الجدول رقم (04-14) النتائج الخاصة بتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية للأفراد.

الجدول رقم (04-14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة %
أقل من 05 سنوات	20	%22.70
ما بين 05-10 سنوات	32	%36.40
أكثر من 10 سنوات	36	%40.90
المجموع	**88**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج الحساب EXCEL2010

من خلال الجدول في الأعلى نلاحظ بأن ما نسبته 40.90% من عينة الدراسة يمتلكون خبرة ميدانية أكثر من 10 سنوات، وهي أعلى نسبة وتليها نسبة التي تتراوح خبرتهم ما بين 05 إلى 10 سنوات بـ 36.40%، وكانت أقل نسبة للذين يمتلكون خبرات أقل من 05 سنوات ب بـ 22.70%، وتدل هذه النسب بأن النتائج التي سنتحصل عليها من خلال إجاباتهم على أسئلة الاستبانة ستكون نابعة عن تجربة وخبرة ميدانية.

ثانياً: الصدق والثبات لفقرات الاستمارة

1. طريقة معامل ألفا كرونباخ: في الجدول الموالي نتائج تطبيق معامل ألفا كرونباخ على كل محور من محاور الاستبانة لاختبار مستوى الثبات بين الإجابات على أسئلة محاور الإستبيان وهذا بالإعتماد ألفا كرونباخ، ومعامل الصدق الذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-15): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة

رمز المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
X_1	واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال.	08	0.774	0.879
X_2	الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال.	09	0.590	0.768
X_3	استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	12	0.868	0.931
X_4	استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	11	0.825	0.908
المجموع		**40**	**0.842**	**0.917**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من الجدول رقم (04-15) أن معامل الثبات العام لمحاور الاستبيان مرتفع حيث بلغ 0.842 لإجمالي فقرات الاستبيان الأربعين، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين 0.590 كحد أدنى و0.868 كحد أعلى، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية ويظهر من خلال الجدول أن المحور الثاني (X_2) كانت قيمة معامل الثبات أقل من 60% مما يعني ثبات نتائج المحور أثناء القياس مرة أخرى بدرجة متوسطة، كما أظهر معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ قيم عالية تراوحت ما بين 0.768 كأقل قيمة و 0.931 بالنسبة لمحاور الاستبيان و0.917 بالنسبة للاستبيان ككل، مما يدل على وجود ارتباط ايجابي قوي وثابت وصادق بين المحاور والاستبيان ككل، مما يمكن من الاعتماد عليه في الدراسة الميدانية.

2. طريقة التجزئة النصفية: في الجدول الموالي نتائج تطبيق معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية على كل محور من محاور الاستبانة حيث شمل التطبيق جميع الأسئلة، حيث تم إيجاد معامل بيرسون ومعدل الأسئلة الزوجية حيث تم تصحيح معاملات الارتباط بإستخدام معامل ارتباط سيبرمان براون لتعديها، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-16): معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية لمحاور الاستبانة

رمز المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
X_1	واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال.	08	0.68	0.824
X_2	الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال.	09	0.50	0.707
X_3	استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	12	0.83	0.911
X_4	استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	11	0.73	0.854
المجموع		**40**	**0.72**	**0.848**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيم معامل الثبات لارتباط سيبرمان براون للتصحيح مرتفع حيث بلغ 0.72 لإجمالي أسئلة الإستبيان، فيما تراوح مع معدل الثبات بين 0.50 كحد أدنى وهو يعتبر أقل من قيمة الحد الأدنى المقبول وبالتالي يكون أقل ثباتاً و0.83 كحد أقصى، بينما بلغ معامل الصدق لجميع أسئلة الإستبيان 0.848، حيث تتراوح القيم بين 0.707 كحد أدنى و0.911 كحد أقصى، وتعبر هذه النتائج أن قيمة معامل ارتباط سيبرمان للتصحيح لردود عينة الدراسة على الاستبانة الموزعة بلغ قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول في هذا المعامل والتي هي 60% ويدل هذا على أن الاستبيان يتوفر على درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات ويمكننا من الاعتماد على نتائجه في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي

لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا سنستخدم اختبار كولمجروف- سمرنوف ويعتبر هذا الاختبار ضروري جداً في حالة اختبار الفرضيات، حيث أن جل الاختبارات المعلمية تفرض أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

1. اختبار محاور الاستبانة: في الجدول الموالي قمنا بإعداد النتائج بإستعمال اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم (04-17): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

رمز المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
X_1	واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال.	08	0.153	0.181
X_2	الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال.	09	0.097	0.352
X_3	استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	12	0.150	0.155
X_4	استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	11	0.156	0.132
استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية		**40**	**0.081**	**0.200**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

ويوضح الجدول رقم (04-17) نتائج الاختبار كولمجروف- سمرنوف حيث أن قيمة مستوى الدلالة للاستبيان ككل أكبر من 0.05 ($sig \geq 0.05$) مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما بالنسبة للمحاور فقد تراوحت بين 0.132 و 0.352 وهي كلها أكبر من 0.05 وبالتالي فإن بيانات المحاور تتبع التوزيع الطبيعي.

2. تحليل واختبار فقرات الاستبيان: استخدمنا في تحليل واختبار فقرات الاستبيان برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية لحساب المتوسط الحسابي الذي يوضح مدى ميل البيانات للتمركز حول قيمة معينة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري الذي يقيس مدى تشتت القيم واختبار T لعينة الدراسة الواحدة، حيث يكون السؤال إيجابي أي أن أفراد العينة يوافقون على محتواه في حالة ما إذا كانت قيمة T المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية، والعكس صحيح حيث إذا كان السؤال سلبي ويقصد به أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواه في حالة إذا ما كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، بحيث تكون إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

أ- تحليل فقرات المحور الأول: بعنوان واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال، ولقد تم تقسيم هذا المحور إلى ثمانية أبعاد أساسية والمتمثلة في آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية، وكان الهدف من هذه المحور هو التأكد من أن مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-18): يبين تحليل فقرات المحور الأول

رمز الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (0.05)	الترتيب	درجة الموافقة
A_1	4.25	0.76	52.32	0.000	1	موافق بشدة
A_2	4.02	0.72	51.92	0.000	2	موافق
A_3	3.98	0.85	43.51	0.000	3	موافق
A_4	3.85	0.95	37.90	0.000	6	موافق
A_5	3.97	0.87	42.42	0.000	4	موافق
A_6	3.93	0.85	43.14	0.000	5	موافق
A_7	3.66	1.02	33.42	0.000	8	موافق
A_8	3.72	0.92	37.82	0.000	7	موافق
المجموع	**3.92**	**0.50**	**73.04**	**0.000**	/	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من الجدول أعلاه والذي يعبر على آراء أفراد عينة الدراسة في ما يخص المحور الأول المتعلق بواقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال أن:

- الفقرة ذات الرمز A_1 جاءت في المرتبة الأولى من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.25، بانحراف معياري قدره 0.76، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_2 جاءت في المرتبة الثانية من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.02، بانحراف معياري قدره 0.72، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_3 جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.98، بانحراف معياري قدره 0.85، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_4 جاءت في المرتبة السادسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.85، بانحراف معياري قدره 0.95، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_5 جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.97، بانحراف معياري قدره 0.87، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_6 جاءت في المرتبة الخامسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.93، بانحراف معياري قدره 0.85، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_7 جاءت في المرتبة الثامنة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.66، بانحراف معياري قدره 1.02، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز A_8 جاءت في المرتبة السابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.72، بانحراف معياري قدره 0.92، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة.

ب- تحليل فقرات المحور الثاني: بعنوان الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، حيث تم تقسيم هذا المحور إلى تسعة فقرات كل فقرة تخص أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية الممكنة في مجمع صيدال، وكان الهدف من هذا المحور معرفة ما إذا كان المجمع يمارس المحاسبة الإبداعية السلبية، والنتائج موضحة في الجدول التالية:

الجدول رقم (04-19): يبين تحليل فقرات المحور الثاني

رمز الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (0.05)	الترتيب	درجة الموافقة
B_1	3.18	1.120	26.65	0.000	1	محايد
B_2	3.11	1.119	26.11	0.000	3	محايد
B_3	2.97	0.999	27.83	0.000	6	محايد
B_4	3.05	1.103	25.90	0.000	5	محايد
B_5	3.14	1.019	28.86	0.000	2	محايد
B_6	2.89	1.044	25.93	0.000	9	محايد
B_7	2.91	1.121	24.35	0.000	7	محايد
B_8	2.90	1.062	25.60	0.000	8	محايد
B_9	3.07	1.026	28.05	0.000	4	محايد
المجموع	**3.02**	**0.473**	**59.87**	**0.000**	/	**محايد**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من الجدول أعلاه والذي يعبر على آراء أفراد عينة الدراسة في ما يخص المحور الثاني المتعلق بالممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أن:

- الفقرة ذات الرمز B_1 جاءت في المرتبة الأولى من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.18، بانحراف معياري قدره 1.120، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_2 جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.11، بانحراف معياري قدره 1.119، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_3 جاءت في المرتبة السادسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 2.97، بانحراف معياري قدره 0.999، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛

- الفقرة ذات الرمز B_4 جاءت في المرتبة الخامسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.05، بانحراف معياري قدره 1.103، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_5 جاءت في المرتبة الثانية من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.14، بانحراف معياري قدره 1.019، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_6 جاءت في المرتبة التاسعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 2.89، بانحراف معياري قدره 1.044، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_7 جاءت في المرتبة السابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 2.91، بانحراف معياري قدره 1.121، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_8 جاءت في المرتبة الثامنة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 2.90، بانحراف معياري قدره 1.062، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز B_9 جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.07، بانحراف معياري قدره 1.026، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة محايدين على هذه الفقرة.

ت- تحليل فقرات المحور الثالث: بعنوان استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ولقد تم تقسيم هذا المحور إلى 12 فقرة، وكان الهدف من هذا المحور معرفة ما إذا كانت آليات حوكمة الشركات الداخلية تساهم في الحد أو التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-20): يبين تحليل فقرات المحور الثالث

رمز الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (0.05)	الترتيب	درجة الموافقة
C_1	4.30	0.74	54.07	0.000	1	موافق بشدة
C_2	4.11	0.66	57.73	0.000	2	موافق
C_3	3.94	0.88	41.62	0.000	8	موافق
C_4	3.90	0.85	42.60	0.000	10	موافق
C_5	3.84	0.94	38.10	0.000	12	موافق
C_6	3.99	0.85	43.97	0.000	6	موافق
C_7	3.89	0.80	45.09	0.000	11	موافق
C_8	4.01	0.79	47.33	0.000	5	موافق
C_9	3.90	0.93	39.10	0.000	9	موافق
C_{10}	3.98	0.71	52.49	0.000	7	موافق
C_{11}	4.08	0.77	49.29	0.000	3	موافق
C_{12}	4.06	0.79	47.98	0.000	4	موافق
المجموع	**3.99**	**0.49**	**75.50**	**0.000**	/	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من الجدول أعلاه والذي يعبر على آراء أفراد عينة الدراسة في ما يخص المحور الثالث المتعلق باستخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أن:

- الفقرة ذات الرمز C_1 جاءت في المرتبة الأولى من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.30، بانحراف معياري قدره 0.74، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_2 جاءت في المرتبة الثانية من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.11، بانحراف معياري قدره 0.66، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_3 جاءت في المرتبة الثامنة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.94، بانحراف معياري قدره 0.88، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛

- الفقرة ذات الرمز C_4 جاءت في المرتبة العاشرة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.90، بانحراف معياري قدره 0.85، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_5 جاءت في الرتبة 12 من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.84، بانحراف معياري قدره 0.94، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_6 جاءت في المرتبة السادسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.99، بانحراف معياري قدره 0.85، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_7 جاءت في الرتبة 11 من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.89، بانحراف معياري قدره 0.80، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_8 جاءت في المرتبة الخامسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.01، بانحراف معياري قدره 0.79، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_9 جاءت في المرتبة التاسعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.90، بانحراف معياري قدره 0.93، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_{10} جاءت في المرتبة السابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.98، بانحراف معياري قدره 0.71، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز C_{11} جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.08، بانحراف معياري قدره 0.77، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛

- الفقرة ذات الرمز C_{12} جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.06، بانحراف معياري قدره 0.79، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة.

ث- تحليل فقرات المحور الرابع: بعنوان استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ولقد تم تقسيم هذا المحور إلى 11 فقرة، وكان الهدف من هذا المحور معرفة ما إذا كانت آليات حوكمة الشركات الخارجية تساهم في الحد أو التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-21): يبين تحليل فقرات المحور الرابع

رمز الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (0.05)	الترتيب	درجة الموافقة
D_1	4.18	0.70	55.74	0.000	1	موافق
D_2	4.10	0.72	52.87	0.000	3	موافق
D_3	4.14	0.79	49.08	0.000	2	موافق
D_4	3.90	0.99	36.75	0.000	10	موافق
D_5	3.90	0.88	41.33	0.000	11	موافق
D_6	3.94	0.83	44.27	0.000	7	موافق
D_7	4.00	0.80	46.77	0.000	4	موافق
D_8	3.95	0.87	42.65	0.000	6	موافق
D_9	3.97	0.80	46.00	0.000	5	موافق
D_{10}	3.91	0.83	43.69	0.000	9	موافق
D_{11}	3.93	0.75	48.85	0.000	8	موافق
المجموع	**3.99**	**0.46**	**80.08**	**0.000**	**/**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من الجدول أعلاه والذي يعبر على آراء أفراد عينة الدراسة في ما يخص المحور الثالث المتعلق باستخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أن:

- الفقرة ذات الرمز D_1 جاءت في المرتبة الأولى من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.18، بانحراف معياري قدره 0.70، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛

- الفقرة ذات الرمز D_2 جاءت في المرتبة الثالثة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.10، بانحراف معياري قدره 0.72، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_3 جاءت في المرتبة الثانية من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.14، بانحراف معياري قدره 0.79، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_4 جاءت في المرتبة العاشرة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.90، بانحراف معياري قدره 0.99، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_5 جاءت في الرتبة 11 من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.90، بانحراف معياري قدره 0.88، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_6 جاءت في المرتبة السابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.94، بانحراف معياري قدره 0.83، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_7 جاءت في المرتبة الرابعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.00، بانحراف معياري قدره 0.80، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_8 جاءت في المرتبة السادسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.95، بانحراف معياري قدره 0.87، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_9 جاءت في المرتبة الخامسة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.97، بانحراف معياري قدره 0.80، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛

- الفقرة ذات الرمز D_{10} جاءت في المرتبة التاسعة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.91، بانحراف معياري قدره 0.83، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة؛
- الفقرة ذات الرمز D_{11} جاءت في المرتبة الثامنة من حيث الترتيب، وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.93، بانحراف معياري قدره 0.75، وبمستوى دلالة قدرها 0.000 وهي أقل من 0.05 حيث يعبر هذا على أن هذه الفقرة دالة إحصائياً وان مجمل أفراد عينة الدراسة موافقين على هذه الفقرة.

المطلب الثالث: مناقشة فرضيات الدراسة

سنقوم من خلال هذا المطلب بتوضيح وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة، وذلك بإستعمال اختبار علاقة الارتباط بمعامل بيرسون ومعامل الاستقلالية، بالإضافة إلى إستخدام أسلوب الانحدار البسيط والمتعدد، وذلك للوصول إلى نتائج دقيقة وواضحة، حيث سيكون ذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: اختبار الفرضيات بإستخدام الارتباط (Corrélation de Pearson)

سوف نقوم في هذه النقطة بإستعمال معامل الارتباط بيرسون لتحليل واختبار فرضيات الدراسة وذلك في إطار التساؤلات، حيث سيتم التحقق من صحة الفرضيات كما يلي:

أ- اختبار الفرضية الاولى: مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

ولإثبات أو نفي هذه الفرضية سوف يتم إستعمال اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين استخدام آليات حوكمة الشركات في مجمع صيدال وتحقيق الأهداف، والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية لتحقيق أهداف مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-22): يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في مجمع صيدال لتحقيق أهدافه.

**دالة عند 0.01

المتغير	درجة الحرية	معامل ارتباط بيرسون R	الدلالة الاحصائية Sig
واقع استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في مجمع صيدال.	88	**0.745	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح قيمة معامل الارتباط بيرسون والتي تساوي (0.745**)، ومستوى دلالة 0.00، وهي دالة عند 0.01، مما يعني وجود علاقة ارتباطية قوية بين استخدام آليات الحوكمة الداخلية والخارجية داخل مجمع صيدال وتحقيق أهدافه.

ومنه فإن استخدام آليات الحوكمة للسهر على تطبيق الإجراءات والسياسات المنبثقة عن متخذي القرارات تساهم طرديا في تحقيق أهداف الشركة المسطرة، وبالتالي تقبل الفرضية القائلة أن: مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

ب– اختبار الفرضية الثانية: تستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم، والجدول التالي يوضح نتائج استخدام معامل الارتباط بيرسون بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية داخل مجمع صيدال والحصول على الإمتيازات.

الجدول رقم (04-23): يبين نتائج معامل الارتباط بين ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية والحصول على الإمتيازات.

**دالة عند 0.05

المتغير	درجة الحرية	معامل ارتباط بيرسون R	الدلالة الاحصائية Sig
الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	88	**0.254	0.017

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح قيمة معامل الارتباط بيرسون والتي تساوي (0.254**)، ومستوى دلالة 0.017، وهي دالة عند 0.05، مما يعني وجود علاقة ارتباطية قوية بين استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية والحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

ومنه فإن استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تساهم طرديا في الحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم، وبالتالي تقبل الفرضية القائلة أن: تستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

ت– اختبار الفرضية الثالثة: يساهم استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، والجدول التالي

يوضح نتائج استخدام معامل الارتباط بيرسون بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (04-24): يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

**دالة عند 0.01

المتغير	درجة الحرية	معامل ارتباط بيرسون R	الدلالة الاحصائية Sig
استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية.	88	**0.828	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح قيمة معامل الارتباط بيرسون والتي تساوي (0.828**)، ومستوى دلالة 0.000، وهي دالة عند 0.01، مما يعني وجود علاقة ارتباطية قوية بين استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ومنه فإن استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات تساهم طرديا في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، وبالتالي تقبل الفرضية القائلة: يساهم استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ث- اختبار الفرضية الرابعة: يساهم استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، والجدول التالي يبين علاقة الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (04-25): يبين نتائج معامل الارتباط بين استخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

**دالة عند 0.01

المتغير	درجة الحرية	معامل ارتباط بيرسون R	الدلالة الاحصائية Sig
استخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية.	88	**0.788	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح قيمة معامل الارتباط بيرسون والتي تساوي (0.788**)، ومستوى دلالة 0.000، وهي دالة عند 0.01، مما يعني وجود علاقة ارتباطية قوية بين استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات واكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ومنه فإن استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات تساهم طرديا في اكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، وبالتالي تقبل الفرضية القائلة: يساهم استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ثانياً: اختبار الفرضيات بإستخدام الاستقلالية

أ- **اختبار الفرضية الأولى H_0**: والتي تنص على أن مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

وقد تم استخدام (Chi-Square Tests) لاختبار هذه الفرضية، حيث تحدد قاعدة الفرضيات كما يلي:

- إذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Chi-Square Pearson) > من القيمة الجدولية لمعامل (Chi-Square Pearson) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية الصفرية.
- إذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Chi-Square Pearson) < من القيمة الجدولية لمعامل (Chi-Square Pearson) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية البديلة.

ويبين الجدول التالي نتائج استخدام مجمع صيدال اليات الحوكمة داخل مجمع صيدال في تعاملاته لتحقيق أهدافه وكذلك حسن تطبيق الاجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

الجدول رقم (04-26): يبين نتائج العلاقة بين استخدام آليات حوكمة الشركات داخل مجمع صيدال وتحقيق أهدافه.

Chi-Square Tests			
	Value	**df**	**Asymptotic Significance (2-sided)**
Pearson Chi-Square	828.204[a]	646	.000
Likelihood Ratio	321.263	646	1.000
Linear-by-Linear Association	48.285	1	.000
N of Valid Cases	88		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

لدى إجراء الاختبار الإحصائي لهذه الفرضية نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-26) أن القيمة المحسوبة للمعامل بلغت (828.204^a) بدرجات حرية 646 في حين كانت القيمة (P-Value=0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية المعدومة H_0، التي تنص على أن مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

ب- **اختبار الفرضية الثانية H_0**:والتي تنص على إستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية داخل مجمع صيدال، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

وقد تم استخدام (Chi-Square Tests) لاختبار هذه الفرضية، حيث تحدد قاعدة الفرضيات كما يلي:

- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Pearson Chi-Square) > من القيمة الجدولية لمعامل (Pearson Chi-Square) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية الصفرية.
- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Pearson Chi-Square) < من القيمة الجدولية لمعامل (Pearson Chi-Square) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية البديلة.

ويبين الجدول التالي نتائج إستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

الجدول رقم (04-27): يبين نتائج العلاقة بين الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال والحصول على امتيازات.

Chi-Square Tests			
	Value	**df**	**Asymptotic Significance (2-sided)**
Pearson Chi-Square	683.289[a]	684	.500
Likelihood Ratio	340.139	684	1.000
Linear-by-Linear Association	5.601	1	.018
N of Valid Cases	88		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

لدى إجراء الاختبار الإحصائي لهذه الفرضية نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-27) أن القيمة المحسوبة للمعامل بلغت (683.289^{a}) بدرجات حرية 684 في حين كانت القيمة (P-Value =0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية المعدومة H_0، التي تنص على إستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، والتي تتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

ت- اختبار الفرضية الثالثة H_0: والتي تنص على مساهمة استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

وقد تم استخدام (Chi-Square Tests) لاختبار هذه الفرضية، حيث تحدد قاعدة الفرضيات كما يلي:

- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Pearson Chi-Square) > من القيمة الجدولية لمعامل (Pearson Chi-Square) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية الصفرية.
- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Pearson Chi-Square) < من القيمة الجدولية لمعامل (Pearson Chi-Square) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية البديلة.

ويبين الجدول التالي نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-28): يبين نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

Chi-Square Tests			
	Value	**df**	**Asymptotic Significance (2-sided)**
Pearson Chi-Square	1019.585[a]	836	.000
Likelihood Ratio	349.701	836	1.000
Linear-by-Linear Association	59.697	1	.000
N of Valid Cases	88		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

لدى إجراء الاختبار الإحصائي لهذه الفرضية نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-28) أن القيمة المحسوبة لمعامل بلغت (1019.585^{a}) بدرجات حرية 836 في حين كانت القيمة (P-Value =0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية المعدومة H_0، التي تنص على أن مساهمة استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ث- **اختبار الفرضية الرابعة H_0**: والتي تنص على مساهمة استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

وقد تم استخدام (Chi-Square Tests) لاختبار هذه الفرضية، حيث تحدد قاعدة الفرضيات كما يلي:

- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Chi-Square Pearson) > من القيمة الجدولية لمعامل (Chi-Square Pearson) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية الصفرية.
- اذا كانت القيمة المحسوبة لمعامل (Chi-Square Pearson) < من القيمة الجدولية لمعامل (Chi-Square Pearson) بدرجات حرية (ddl) ومستوى معنوية أقل من 0.05 تقبل الفرضية البديلة.

ويبين الجدول التالي نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-29): يبين نتائج العلاقة بين استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

Chi-Square Tests			
	Value	**df**	**Asymptotic Significance (2-sided)**
Pearson Chi-Square	873.550a	722	.000
Likelihood Ratio	326.321	722	1.000
Linear-by-Linear Association	53.999	1	.000
N of Valid Cases	88		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

لدى إجراء الاختبار الإحصائي لهذه الفرضية نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-29) أن القيمة المحسوبة للمعامل بلغت (873.550^{a}) بدرجات حرية 722 في حين كانت القيمة (P-Value =0.000) وهي أقل من 5%، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية المعدومة H_0، التي تنص على أن مساهمة استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

ثالثاً: اختبار الفرضيات بإستخدام الانحدار البسيط

سوف نحاول في هذه النقطة اختبار وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة عبر استخدام الانحدار البسيط، حيث سنذكرها كما يلي:

أ- اختبار الفرضية الأولى: وتنص الفرضية على أن مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه.

حيث تم إستعمال تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار البسيط لإستخدام آليات حوكمة الشركات داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-30): يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات داخل مجمع صيدال.

معامل الارتباط R	0.745^{a}	معامل التحديد المعدل		0.550	
معامل التحديد R^2	0.555	الخطأ المعياري		0.337	
قيمة (F)	107.260	مستوى المعنوية		0.000^{b}	
المتغيرات	B	Erreur standard	Bêta	T	Sig
(Constante)	-0.397	0.419	0.745	0.948-	0.346
X_1	1.148	0.111	0.745	10.357	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من خلال السابق أن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط تساعد في معرفة فيما اذا كان مجمع صيدال يستخدم آليات حوكمة الشركات، ومن خلال النتائج يتبين لنا أن قيمة (F=107.260) بمعنوية احصائية 0.000 عند درجة حرية (df=1)، وبما أن (Sig) أقل من مستوى المعنوية 0.05 في الدراسة، وما يؤكد ذلك معامل الارتباط $R=0.745^a$ ، والذي يشير أن العلاقة بين استخدام آليات حوكمة الشركات وتحقيق الأهداف، بالإضافة الى معامل التحديد حيث بلغت قيمته $R^2=0.555$، والذي يفسر بأن مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة بمستوى جيد وهذا بنسبة 55% وتعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى.

ويظهر من خلال الجدول كذلك معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى المعنوية 0.05، وهذا لأن قيمة F المحسوبة تساوي F=107.260، وقيمة مستوى المعنوية (sig= 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية، كما يظهر من خلال الجدول معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 0.397 والتي تشير الى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين احصائيا (استخدام آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة وتحقيق أهداف الشركة)، حيث أنه كلما تم استخدام آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة بمقدار 0.397، كما بلغ مستوى المعنوية (sig=0.346) وهو أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$، مما يشير الى لا معنوية الميل والتي لا تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من نتائج الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0، والتي بلغت 0.397، بمستوى المعنوية (P-Value= 0.005) وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يشير الى معنوية المعلمة احصائيا والتي تختلف عن الصفر.

ويمكن من خلال الجدول ملاحظة أن قيمة معامل التحديد المعدل هي 0.550، والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، وأن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 5.50% وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ومن نتائج الجدول السابق نشكل معادلة النموذج الخطي البسيط كما يلي: $Y= 0.397+1.148X_1$

ب– اختبار الفرضية الثانية: والتي تنص على "تستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم"

حيث تم إستعمال تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار البسيط لاستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحصول على امتيازات الدخل داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-31): يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحصول على امتيازات الدخل داخل مجمع صيدال.

معامل الارتباط R	0.254^a	معامل التحديد المعدل		0.054	
معامل التحديد R^2	0.064	الخطأ المعياري		0.460	
قيمة (F)	5.918	مستوى المعنوية		0.017^b	
المتغيرات	B	Erreur standard	Bêta	T	Sig
(Constante)	1.640	0.571		2.874	0.005
X_2	0.368	0.151	0.254	2.433	0.017

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة فيما اذا كان مجمع صيدال تستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم، من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة ($F=5.918$) بمعنوية احصائية 0.017^b عند درجة حرية ($df=1$)، وبما أن (Sig) أقل من مستوى المعنوية 0.05 في الدراسة، وما يؤكد ذلك معامل الارتباط $R=0.254^a$، والذي يشير أن العلاقة بين استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية القياسية والحصول على امتياز الدخل عالية بالإضافة إلى معامل التحديد حيث بلغت قيمته $R^2=0.064$، والذي يفسر بأن استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية القياسية والمعيارية بمستوى جيد وهذا بنسبة 6.4% وتعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى.

ويظهر من خلال الجدول كذلك معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى المعنوية 0.05، وهذا لأن قيمة F المحسوبة تساوي $F=5.918$، وقيمة مستوى المعنوية ($sig=0.017^b$) وهي أقل من مستوى المعنوية، كما يظهر من خلال الجدول معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 0.368 والتي تشير الى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين إحصائيا (استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم)، حيث أنه كلما تم استعمال الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية في العمليات القياسية والمعيارية يؤدي للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم بمقدار 0.368، كما بلغ مستوى المعنوية ($sig=0.017$) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$، مما يشير الى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من نتائج الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0، والتي بلغت 1.640، بمستوى المعنوية ($P\text{-}Value=0.005$) وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يشير الى معنوية المعلمة احصائيا والتي تختلف عن الصفر.

ويمكن من خلال الجدول ملاحظة أن قيمة معامل التحديد المعدل هي 0.054، والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، وأن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 5.40% وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ومن نتائج الجدول السابق نشكل معادلة النموذج الخطي البسيط كما يلي: $Y= 1.640+0.368X_2$

ت– اختبار الفرضية الثالثة: يساهم استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

حيث تم إستعمال تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار البسيط لاستخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-32): يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

معامل الارتباط R	0.828[a]	معامل التحديد المعدل		0.683	
معامل التحديد R^2	0.686	الخطأ المعياري		0.279	
قيمة (F)	188.036	مستوى المعنوية		0.000[b]	
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	T	Sig
(Constante)	0.738-	0.347		2.129-	0.036
X_3	1.259	0.092	0.828	13.713	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة فيما اذا كان استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات يساهم في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال، من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة (F=188.036) بمعنوية احصائية 0.000 عند درجة حرية (df=1)، وبما أن (Sig) أقل من مستوى المعنوية 0.05 في الدراسة، وما يؤكد ذلك معامل الارتباط $R=0.828^a$، والذي يشير أن العلاقة بين استخدام الآليات الداخلية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية عالية بالإضافة الى معامل التحديد حيث بلغت قيمته $R^2=0.686$، والذي يفسر بأن استخدام الآليات الداخلية بمستوى جيد وهذا بنسبة 68% وتعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى.

ويظهر من خلال الجدول كذلك معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى المعنوية 0.05، وهذا لأن قيمة F المحسوبة تساوي F=188.036، وقيمة مستوى المعنوية (sig= 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية. كما يظهر من خلال الجدول معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 1.259 والتي تشير الى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين احصائيا (استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات يساهم في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية)،

حيث أنه كلما تم استخدام الآليات الداخلية يساهم في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية بمقدار 1.259، كما بلغ مستوى المعنوية (sig=0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05، مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من نتائج الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0، والتي بلغت -0.738، بمستوى المعنوية (P-Value= 0.036) وهو أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يشير إلى معنوية المعلمة احصائيا والتي تختلف عن الصفر.

ويمكن من خلال الجدول ملاحظة أن قيمة معامل التحديد المعدل هي 0.638، والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، وأن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 63% وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ومن نتائج الجدول السابق نشكل معادلة النموذج الخطي البسيط كما يلي: $Y= -0.738+1.259X_3$

ث- اختبار الفرضية الرابعة: يساهم استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

حيث تم إستعمال تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية، والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار البسيط لاستخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

الجدول رقم (04-33): يبين نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر إستخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

معامل الارتباط R	0.788[a]	معامل التحديد المعدل			0.616
معامل التحديد R^2	0.621	الخطأ المعياري			0.289
قيمة (F)	140.719	مستوى المعنوية			0.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	T	Sig
(Constante)	-0.248	0.359		-0.691	c
X4	1.127	0.095	0.788	11.862	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج $SPSS_{V25}$.

يتضح من خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمعرفة فيما اذا كان استخدام الاليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات) يساهم في اكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية داخل مجمع صيدال، من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة (F=140.719) بمعنوية احصائية 0.000[b] عند درجة حرية (df=1)، وبما أن (Sig) أقل من مستوى المعنوية 0.05 في الدراسة، وما يؤكد ذلك معامل الارتباط

$R=0.788^a$، والذي يشير أن العلاقة بين استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية داخل مجمع صيدال عالية، بالإضافة إلى معامل التحديد حيث بلغت قيمته R2= 0.621، والذي يفسر بأن استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات) بمستوى جيد، وهذا بنسبة 62% وتعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى.

ويظهر من خلال الجدول كذلك معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى المعنوية 0.05، وهذا لأن قيمة F المحسوبة تساوي F=140.719، وقيمة مستوى المعنوية (sig= 0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية، كما يظهر من خلال الجدول معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 1.127 والتي تشير الى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين احصائيا (استخدام الآليات الخارجية، إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال)، حيث أنه كلما تم استخدام الآليات الخارجية يؤدي الى إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال 1.127، كما بلغ مستوى المعنوية (sig=0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05، مما يشير الى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من نتائج الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0، والتي بلغت 0.248-، بمستوى المعنوية (P-Value= 0.492) وهو أكبر من مستوى المعنوية 0.05، مما يشير الى عدم معنوية المعلمة احصائيا والتي لا تختلف عن الصفر.

ويمكن من خلال الجدول ملاحظة أن قيمة معامل التحديد المعدل هي 0.616، والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، وأن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 61% وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

ومن نتائج الجدول السابق نشكل معادلة النموذج الخطي البسيط كما يلي: Y= -0.248+ 1.127X4.

خلاصة

قمنا في هذا الفصل بدراسة تطبيقية حول مجمع صيدال لمعرفة مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات ودورها في الكشف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك من وجهة نظر الموظفين العاملين داخل المجمع بالإضافة إلى أعضاء مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، ومن خلال استعمال نموذج كوثاري 2005 وتحليل البيانات الواردة في الاستبيانات الموزعة داخل المجمع استخلصنا أن مجمع صيدال يستخدم إلى حد كبير معظم آليات حوكمة الشركات في تعاملاته الاقتصادية وذلك حرصاً على تحقيق الجودة والشفافية، وتوصلنا أيضاً إلى أن مجمع صيدال لم يمارس المحاسبة الإبداعية إلا في الثلاث السنوات الأولى من فترة الدراسة الممتدة بين 2010 إلى 2019 ويرجع ذلك إلى عدم الإلمام الجيد بالنظام المحاسبي المالي الجديد وعدم فعالية آليات الحوكمة التي قام المجمع بتبنيها خلال تلك الفترة، بالإضافة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

خاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى مساهمة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في التقليل أو الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية مع دعم هذه الدراسة بدراسة ميدانية لمجمع صيدال بالجزائر.

وذلك من خلال معرفة أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والعوامل التي أدت إلى ظهورها، كذلك معرفة علاقة حوكمة الشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة الإطار النظري للحوكمة وآلياتها الداخلية والخارجية ودور كل آلية (آلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة) في تخفيض والحد من التلاعب بالمؤسسات الاقتصادية ودراسة التلاعب المحاسبي والدافع من استخدامه.

حيث يتضح أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هو سلوك يتنافى مع شروط وأخلاقيات المهنة يقوم به محاسبين متمرسين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي.

كما تلعب الحوكمة دور هاما في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية في مختلف مراحل إعداد وعرض البيانات المالية والمعلومات المحاسبية، عن طريق تعميق الحس الأخلاقي والمهني والالتزام بالقواعد والمبادئ التي تحدد الممارسات والسلوكيات الأطراف المتفاعلة في الإدارة الذين تقع عليهم هذه المسؤولية.

1. إثبات صحة الفرضيات

وانطلاقاً من محتوى الدراسة التي قمنا بتوضيحها في الجانب النظري والتطبيقي أيضاً قمنا بتأكيد الفرضيات التي تم وضعها للإجابة على إشكالية الدراسة.

- **الفرضية الأول**: والتي تنص على "**مجمع صيدال يستخدم آليات الحوكمة في تعاملاته والتي هي عبارة عن أدوات رقابية فعالة يسعى المجمع من خلالها إلى تحقيق أهداف الشركة، وكذلك السهر على وحسن تطبيق الإجراءات والسياسات الناتجة عن متخذي القرار في استخدام الآليات سواء داخل المجمع أو خارجه**" ولقد تم تأكيدها من خلال الإطار النظري لآليات حوكمة الشركات التي تم التطرق إليها في الفصل الأول، حيث أن الآليات الداخلية والخارجية تساهم في تطبيق نظام الحوكمة، ولقد وجدنا في الدراسة التطبيقية في الفصل الرابع أن مجمع صيدال يلتزم بإستخدام آليات حوكمة الشركات المتعارف عليها وذلك للتحكم في الكيان وتحقيق الأهداف المسطرة للمجمع؛
- **الفرضية الثانية**: والتي تنص على "**مجمع صيدال يستعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في العمليات القياسية والمعيارية، وتتمثل في إستعمال الأساليب الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم**" وتم تأكيد هذه الفرضية وذلك من خلال التعرف على المفاهيم النظرية والأخلاقية للمحاسبة الإبداعية في الفصل الثاني، حيث وجدنا في الدراسة التطبيقية من

خلال تطبيق نموذج كوثاري وإجابات عينة الدراسة أن مجمع صيدال نسبة ممارسته للمحاسبة الإبداعية قليلة أو معدومة خاصة بعد تطبيق نظام الحوكمة في المجمع خلال 2013 إلى 2019 من فترة الدراسة؛

- **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على" **يساهم استخدام الآليات الداخلية (لجان مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال**" تم تأكيد هذه الفرضية في الفصل الرابع وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة، حيث أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على" **يساهم استخدام الآليات الخارجية (المراجعة الخارجية، المنظمات الدولية، القوانين والتشريعات،...) لحوكمة الشركات في إكتشاف والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال**" تم تأكيد هذه الفرضية في الفصل الرابع وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة، حيث أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات الخارجية والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، لكن ليس لكل آلية من آليات الحوكمة لها نوع ونفس التأثير على المحاسبة الإبداعية وخاصة في السنوات 2010 إلى 2013 من فترة الدراسة أي قبل تطبيق حوكمة الشركات في مجمع صيدال.

2. نتائج الدراسة

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لحوكمة الشركات عدة مفاهيم ولا يوجد اتفاق فيما بينها إلا أنه توجد نقاط مشتركة فيها، أما في ما يخص طرق تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية فهناك مرتكزات واضحة وموحدة مما يجعلها قادرة على مواجهة المخاطر المالية التي قد تواجهها وتحقق أهدافها؛
- إن حوكمة الشركات عبارة عن نظام رقابي متكامل من خلال آلياته ومبادئه ويساهم في تجسيد الثقة والعدالة لأصحاب المصالح بالشركة من خلال حماية أصولها والحد من غطرسة الإدارة وذلك بتحقيق جودة الإفصاح والشفافية؛
- إن آليات حوكمة الشركات لها تأثير عميق في التحكم بالعمليات الصادرة عن إدارة الشركة والتي تأثر على جودة القوائم المالية الخاصة بها؛
- إن فاعلية استخدام آليات حوكمة الشركات تعزز السمات الأخلاقية والمهنية في كافة التعاملات داخل الشركة؛

- تُمكن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من تحقيق مكتسبات مالية ومادية للشركة وتحقيق أهدافها المسطرة، على الرغم من أنها قد تُحدث مخاطر مالية في المدى البعيد وذلك من انهيار قيمتها في السوق المالي نتيجة عدم الشفافية في قوائمها المالية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر إيجابية أو سلبية بإختلاف سبب ودافع ممارستها؛
- إن الجانب الأخلاقي لممارسي المحاسبة الإبداعية هو أخطر من الجانبي الفني ويهدد مستقبل المهنة على المدى الطويل؛
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على استخدام مجمع صيدال لآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية خلال فترة الدراسة وفعاليتها في تفعيل نظام رقابي فعال وذلك لتحقيق أهدافها؛
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال خلال السنوات 2010-2013 من فترة الدراسة عن طريق استعمال المستحقات الاختيارية، وذلك بإستخدام نموذج كوثاري ويعود السبب لعدم فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في سنواته الأولى من جهة والتغير في النظام المحاسبي من جهة أخرى؛
- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال خلال السنوات 2014-2019 من فترة الدراسة؛
- عدم الثبات في تطبيق المبادئ والأنظمة المحاسبية المعتمدة في الجزائر يتيح مجالاً واسعاً لممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على فعالية استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال؛
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على فعالية استخدام آليات حوكمة الشركات الخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال؛
- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها على وجود علاقة تأثير بين آليات الحوكمة المطبقة في مجمع صيدال والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

3. التوصيات والاقتراحات

بناء على النتائج السابق يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات بخصوص هذه الدراسة تتمثل في:

- ضرورة تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية؛
- ضرورة تحديث وتطوير الأنظمة والقوانين لمواكبة متطلبات هذه الشركات؛
- سن المزيد من القوانين لتعزيز مصداقية وشفافية الشركات المدرجة؛

- ضرورة مراعاة آداب وسلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة تفعيل الآليات الرقابية المختلفة (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة) من خلال رقابة ذاتية ومراقبة مختلف الأجهزة الإدارية؛
- ضرورة إتخاذ إجراءات ردعية صارمة تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها وثبوتها من أجل حماية أصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة؛
- التوصية بإجراء دراسات تتعلق بتعزيز النواحي الأخلاقية لدى المحاسبين ومدققي الحسابات من أجل تقليل الرغبة في التلاعب بأساليب المحاسبة الإبداعية،
- على جميع الشركات، ومن بينها مجمع صيدال، أن يسعى إلى تدريب كافة العاملين لديها ومجلس الإدارتها بضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات بشكل المناسب والصحيح وذلك لنشر الوعي بها؛
- على مجمع صيدال أن يولي اهتمام أكبر بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة، وضرورة الإلتزام بمتطلبات الإفصاح في مختلف البيانات المالية، من خلال تقديم كل المعلومات الضرورية (كأسباب تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة وسياسات توزيع المكافأة والأرباح وحوافز مجلس الإدارة... وغيرها)، للكشف المبكر عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

4. آفاق الدراسة

بعد دراسة ومعالجة إشكالية دراستنا التي ركزت على التعرف على مدى مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، ظهرت لنا العديد من إشكاليات جديرة بمواصلة البحث فيها ونذكر منها ما يلي:

- دور حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية؛
- مدى مساهمة مسؤولية مراجعي الحسابات عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة؛
- دور التناسق الوظيفي بين مهام المدقق الداخلي ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي في إدارة المخاطر والرقابة عليها؛
- دور تطبيق حوكمة الشركات على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات؛
- دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المدرجة؛

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. إبراهيم خلدون شريفات، (2001)، إدارة وتحليل مالي، الجزائر: دار وائل للنشر.
2. أحمد توفيق جميل، (1980)، الإدارة المالية، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
3. أحمد حلمي جمعة، (2005)، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان، الأردن: دار صفاء للنشر.
4. أحمد شوقي إسماعيل، (2018)، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
5. أحمد عبد الرؤوف صالح المليجي، وإبراهيم جابر السيد أحمد، (2019)، إدارة الأرباح، زرالدة، الجزائر: دار العلم والإيمان ودار الجديد للنشر والتوزيع.
6. احمد مصطفى مصطفى، محمد موسى أحمد علي، وسعد زناد دروش، (2020)، الحوكمة منهج إداري للإصلاح ومحاربة الفساد، القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
7. امين السيد، واحمد لطفي، (2006)، العولمة الدولية ومراجعة أسواق رأس المال، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
8. أنور أحمد الشبراوي، (2017)، المحاسبة الإبداعية، الإسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
9. جابر إبراهيم السيد أحمد، وأحمد محمد علوان الهلباوي، (2019)، المحاسبة الإبداعية، زرالدة، الجزائر: دار الجديد للنشر والتوزيع.
10. حكيم حمود فليح الساعدي، وعباس حميد يحيى التميمي، (2015)، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، العراق: كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
11. رضوان هاشم حمدون عثمان، (2017)، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، القاهرة، مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.
12. سالم بن سلام بن حميد الفليتي، (2010)، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، عمان، الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع.
13. سامح محمد رضا، ورياض أحمد، (2013)، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، القاهرة، مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
14. سليمان محمد مصطفى، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.

15. شحاته السيد شحاته، وعبد الوهاب علي نصر، (2004)، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

16. طارق عبد العال حماد، (2005)، حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب تطبيقات الحوكمة في المصارف، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

17. طارق عبد العال حماد، (2009)، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

18. طارق نبيل محمد الدسوقي، (2019)، الإدارة الرشيدة والحوكمة، القاهرة، مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.

19. عبد الرحمن حسين الميرسيدي، (2019)، الجوانب القانونية لحوكمة الشركات المساهمة الخاصة دراسة تحليلية مقارنة، القاهرة، مصر: المركز القومي للإصدارات القانونية.

20. عبد الرزاق قاسم الشحادة، وخالد راغب الخطيب، (2017)، قضايا محاسبية معاصرة، عمان، الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.

21. عبد الصبور عبد القوي علي المصري، (2012)، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات، الرياض، المملكة العربية السعودية: مكتبة القانون والاقتصاد.

22. عبد العال طارق، (2007)، تخطيط وأداء عملية المراجعة، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

23. عدنان بن حيدر بن درويش، (2007)، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، القاهرة، مصر: إتحاد المصارف العربية.

24. عصام محمود حسن هنطش، وإبراهيم جابر السيد أحمد، (2019)، الإدارة الرشيدة والحوكمة، دمشق، سوريا: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.

25. عطاء الله وارد خليل، ومحمد عبد الفتاح العشماوي، (2008)، الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، القاهرة، مصر: مكتب الحرية للنشر والتوزيع.

26. علاء رزق، (2013)، المحاسبة في ظل حوكمة الشركات، القاهرة، مصر: لمكتبة العصرية للنشر والتوزيع.

27. كارم فاروق عبد الرسول، (2015)، نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة والحوكمة لتحسين أداء الشركات الممولة للمشروعات الصغيرة دراسة تطبيقية، القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.

28. محمد الصيرفي، (2017)، إدارة المالي وتحليل هيكله، الإسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.

29. محمد سفير، ومصطفى بوبكر، (2018)، حوكمة الشركات، تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

30. محمد سمير الصبان، والفيومي محمد محمد، (1990)، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، لبنان: الدار الجامعية.

31. محمد طارق يوسف، (08، 2006)، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى إرتباطها بالمعايير المحاسبية، المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين.

32. محمد علي سويلم، (2010)، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية ومقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.

33. محمد عيد بلبع، (2016)، حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الإختلالات الإدارية والمالية، القاهرة، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

34. محمد مصطفى سليمان، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

35. محمد مصطفى سليمان، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

36. مؤيد محمد علي الفضل، (2015)، العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة، القاهر، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.

37. واثق علي الموسوي، (2020)، حوكمة الشركات بين المفهوم والآليات، الجزء الأول، عمان، الأردن: دار الأيام للنشر والتوزيع.

38. يوسف محمود جربوع، (2007)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الأردن: الوراق للنشر والتوزيع.

ب– الدوريات والمجلات العلمية:

39. أحمد شريفي، وجمال عمورة، (31 12, 2011)، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 02، العدد 01، الصفحات 153-168.

40. إسماعيل رزقي، وسفيان بن بلقاسم، (01 06, 2016)، ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية، مجلة معارف، المجلد 11 العدد 20، الصفحات 83-95.

41. الزهراء فاطمة مومن، مهاوات لعبيدي، وأسماء جرموني، (03 04, 2020)، دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، الصفحات 95-109.

42. أمين مزياني، (01 10, 2009)، واقع الابتكار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية حالة مؤسسات قطاع الصناعة الغذائية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 03، العدد 09، الصفحات 288-311.

43. ايهاب نظمي، وأسامة عبد المنعم علي، (2015)، أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية دراسة ميدانية على مجموعة مختارة من الشركات المساهمة الصناعية

الأردنية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسة الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، الصفحات 303-328.

44. بشار سلمان مطرود، وسالم عواد هادي، (01 12, 2015)، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 33، الصفحات 124-140.

45. بشائر خضير عباس، سهام جبار مزهر، وعلي مهدي حميد، (21 06, 2019)، إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للمساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية دراسة تحليلية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 02، الصفحات 153-167.

46. بشرى نجم عبد الله المشهداني، وفراس على ذباب، (2014)، دور لجان التدقيق في تعزيز فعالية حوكمة المصارف العراقية الخاصة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 09، العدد 27، الصفحات 1-37.

47. توفيق بن عبد المحسن الخيال، وفواز سفير القثامي، (2010)، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية (دراسة تطبيقية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 47، العدد، 01، الصفحات 238-255.

48. تيجاني بالرقي، (01 06, 2012)، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 12، الصفحات 23-50.

49. جبار شعلان ناظم، (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد 32، الصفحات 238-263.

50. حسام الدين غضبان، (30 09, 2013)، مساهمة ركائز حوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة العمومية لأشغال الطباعة، مجلة الحقيقة، المجلد 12، العدد 25، الصفحات 145-174.

51. حسن فليح مفلح القطيش، وحسين فارس جميل الصوفي، (2011)، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات الصناعية المساهمة العامة الدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، المجلد 08، العدد 27، الصفحات 355-388.

52. حسين جليل محسن، وبشرى عبد الوهاب محمد حسن، (2016)، تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 93، الصفحات 484-506.

53. حمزة ضويفي، واحمد محمودي، (01 03, 2018)، دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد 02، العدد 01، الصفحات 374-384.

54. رشا حمادة، (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، الصفحات 87-118.

55. ريك هايز، فيليب والاج، وهانز جورتميكر، (2016)، مبادئ المراجعة مقدمة للمعايير الدولية للمراجعة (المجلد الطبعة العربية الثالثة)، الرياض، المملكة العربية السعودية: ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

56. سالم العمور، ورأفت محمد جودة، (01, 2017)، مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من وجهة نظر موظفي الدخل دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 07، الصفحات 275-290.

57. سليم طرابلسي، ومعطى الله خير الدين، (15 12, 2016)، المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 02، الصفحات 449-482.

58. سندس ماجد رضا، (2011)، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 18، الصفحات 1-30.

59. شبير محمد عماد، (2012)، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، المجلد 03، العدد 02، الصفحات 31-48.

60. صبيحة برزان فرهود، (03, 2013)، دور ركائز الحوكمة في كفاءة إعداد الموازنة العامة دراسة تطبيقي على عينة من الوحدات الحكومية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 08، العدد 02، الصفحات 96-123.

61. طارق حماد المبيضين، وعبد المنعم أسامة، (03 12, 2010)، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 04، العدد 02، الصفحات 73-107.

62. عادل خالدي، وموسى سعداوي، (27 03, 2017)، إستخدام نموذج جونز المعدل في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 01، الصفحات 85-101.

63. عادل نقموش، (19 12, 2019)، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، الصفحات 709-727.

64. عبد الحميد مانع الصيح، (2018)، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 115، الصفحات 205-215.

65. عبد الرزاق الشحادة، (14 11, 2007)، التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 07، العدد 12، الصفحات 09-36.

66. عبد القادر عيادي، (01 06, 2013)، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية مع الإشارة إلى تجربة الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 04، العدد 01، الصفحات 151-168.

67. عبد الله علي عسيري، وميسون بنت محمد بن علي القري، (17 11, 2013)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 27، العدد 02، الصفحات 107-168.

68. فاتح دبلة، وسارة بركات، (01 06, 2015)، تطبيق الحوكمة واتفاقية بازل 3 كأحد الحلول لتفادي الأزمات المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 03، العدد 01، الصفحات 70-92.

69. ليلى مطالي، وسهام شيخاوي، (2019)، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 02، صفحة 52.

70. محمد احمد، وعبد الخالق سلام، (03, 2020)، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01،العدد التسلسلي 21، الصادرة عن مخبر أثر الاجتهاد القضائي على حركة التشريع، الصفحات 86-87.

71. محمد تقرورت، ونبيل قبلي، (01 03, 2018)، تحديات مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد 02، العدد 01، الصفحات 267-277.

72. محمد عجيلة، (01 08, 2013)، معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، المجلد 07، العدد 20، الصفحات 213-222.

73. محمد مشيد، (01 10, 2012)، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة اقتصادية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 06، العدد 18، الصفحات 338-345.

74. مصطفى عوادي، وجبار بوكثير، (30 06, 2014)، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 01، العدد 01، الصفحات 59-76.

75. مها محمود، ورمزي ربحاوي، (2008)، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 01، صفحة 97.

76. ميلود عزوز، (31 12, 2017)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 02، الصفحات 271-284.

77. نعيم تومان مرهون الزيادي، (05 01, 2015)، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، الصفحات 191-220.

78. هابيل عمر الدرديري جلابة، وعيسى عمر أحمد علي، (03, 2017)، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، العدد الرابع، الصفحات 01-41.

79. وئام ملاح، (14 06, 2019)، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 01، الصفحات 55-72.

80. يمينة مقدم، (08 09, 2014)، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة المؤسسة، المجلد 03، العدد 03، الصفحات 173-185.

ت– التقارير والقوانين:

81. القانون التجاري، (2007)، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر: رئاسة الجمهورية.

ث– الملتقيات:

82. أشرف حنا ميخائيل، (2005)، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي الأول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (الصفحات 88-106)، القاهرة، مصر: جامعة الدول العربية.

83. خلف عبد الله الوردات، (2005)، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، الشارقة، مصر: جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

84. زهرة بني عامر، وأحلام معيزي، (2013)، تقييم أداء الشركات من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالجزائر، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية (الصفحات 46-66)، إربد، الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك.

85. صالح مرازقة، وفتيحة بوهرين، (2011)، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية (الصفحات 01-19)، الجزائر: جامعة البليدة 2.

86. علي محمود الخشاوي، (2008)، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الأردن.

87. عماد محمد على أبو عجيلة، وحمدان علام، (2009)، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية (الصفحات 01-26)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.

88. عمار بلعادي، ورضا جاوحدو، (2010)، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق (الصفحات 01-18)، الجزائر: جامعة أم البواقي.

89. عمر شريقي، (2013)، لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة (الصفحات 1-18)، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.

90. محمد عبد الفتاح ابراهيم، (2009)، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في اطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات (الصفحات 28-42)، القاهرة، مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية.

91. محمد عمر شقلوف، وعبد الحفيظ ميرة، (2013)، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية (الصفحات 114-129)، إربد، الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك.

92. محمد ياسين غادر، (2012)، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول العولمة في عصر المعرفة، طرابلس، لبنان: جامعة الجنان.

93. محمود رمضان محمد، (2005)، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد (الصفحات 60-83)، مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

ج- الرسائل الجامعية:

94. أحمد طلحة، (2012/2011)، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، الجزائر: جامعة عمار ثليجي الأغواط.

95. أحمد محمد المناصير، (2017/2016)، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، الأردن: جامعة عمان العربية.

96.أمينة فداوي، (2014/2013)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عنابة.

97.بنت محمد بن علي القري ميسون، (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة: جامعة الملك عبد العزيز.

98.بوعلام صالحي، (2017-2018)، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

99.تيسير عبد الله الرفيع محمود، (2018)، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، فلسطين: جامعة القدس.

100.حنان قلوع، (2015/2014)، حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

101.حنين أيمن محمد، (2020/2019)، أثر لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، الأردن: جامعة آل البيت.

102.دلال العابدي، (2016/2015)، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائري، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة بسكرة.

103.سينا أحمد عبد الغفور الراوي، (01, 2011)، استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي، مذكرة ماجستير، عمان، الأردن: كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

104.فادي عبد الرحيم البطنيجي، (2011/2010)، مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة.

105.كهينة شاوشي، (2016)، إطار مقترح لأثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة بومرداس.

106.لينـدا حسـن نمـر الحلبي، (2009)، دور مـدقق الحسـابات الخـارجي في الحـد مـن آثار المحاسـبة الإبداعيـة علـى موثوقية البيـانات المالية الصـادرة عـن الشركات المسـاهمة العامة الأردنيـة، مـذكرة ماجستير، الأردن: جامعة الشـرق الأوسط.

107.محمـد أحمـد عبـد الحميـد الصـوري، (2013/2012)، دور مـدقق الحسـابات الخـارجي في الحـد مـن المحاسـبة الإبداعيـة في القـوائم الماليـة دراسـة تطبيقيـة علـى شـركات التـدقيق العاملـة في قطـاع غـزة، مـذكرة ماجسـتير، غـزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.

108.محمد حمود أحمد صالح السياغي، (2018/2017)، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

109.محمد عجيلة، (2009/2008)، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة البليدة 2.

110.محمد الناصر حميداتو، (2017)، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي، مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الوادي.

111.محمد مسلم درويش، (2009)، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد: جامعة دمشق.

112.منـال ناظـم أسـعد باكـير، (2007)، سـليمان عطيـة، موقـف مـدققي الحسـابات مـن التطـورات المهنيـة الحديثـة المتعلقة بالاكتشاف والتقرير عن الغش في الشركات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة ماجيستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن: جامعة عمان العربية.

113.نجاة شملال، (2016/2015)، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية دراسة إحصائية، أطروحة دكتوراه، مستغانم، الجزائر: جامعة عبد الحميد بن باديس.

114.نسرين كرمية، (2015/2014)، دراسة تحليلية لمدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

115.هشام بورمة، (2017/2016)، الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الاسلامية، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة المسيلة.

ح- المواقع الإلكترونية:

116.جيل آمار، (2003)، حوكمة الشركات وحتمية التطبيق التدريجي، (مركز المشروعات الدولية، المحرر) تاريخ الاسترداد 01 08, 2020، من مجموعة بحوث تحت عنوان حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين: http://www.transparency.org.kw.au-ti.org/upload/books/186.pdf

117.حسن يوسف محمد، (20 07, 2007)، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، تاريخ الاسترداد 02 01, 2020، من بنك الاستثمار القومي: (2020/07/20).http://www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc

118.حسين محمد نيفين، (2016)، دور الابتكار والإبداع المستمر في ضمان المركز التنافسي للمؤسسات الاقتصادية والدول دراسة حالة دولة الإمارات، تاريخ الاسترداد 23 07, 2020، من وزارة الاقتصاد بدولة الإمارات العربية المتحدة وزارة الاقتصاد الإماراتية: https://www.economy.gov.ae/arabic/Knowledge-Section/Pages/Economical-Reports.aspx

119.صندوق النقد الدولي، (26 09, 1999)، ميثاق للممارسات السليمة في مجال شفافية السياسات النقدية والمالية، تاريخ الاسترداد 22 04, 2020، من: https://www.imf.org/external/np/mae/mft/code/ara/code2a.pdf

120.محمد عبد الفتاح، (29 12, 2011)، الأستاذ الدكتور محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، تاريخ الاسترداد 17 07, 2020، من إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات فى ضوء ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية: http://mohamedabdelfattahmohamed.blogspot.com/2011/12/blog-post_4227.html

121.معيار المراجعة الدولي (240)، (01 01, 2017)، تاريخ الاسترداد 17 07, 2020، من شبكة المحاسبين العرب: https: //www.acc4arab.com/tag/122

122.منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، (23 04, 2014)، العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التنمية، تاريخ الاسترداد 02 01, 2020، من: /http://transparency.org.kw.au-ti.org/upload/books

123.منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، (28 04, 2017)، المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، تاريخ الاسترداد 01 08, 2020، من:

oecd: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264274273-&accname=guest&id=id&ar.pdf?expires=1596532556 checksum=857631213CAD8E8CD5940B2F2E194F07

124.موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين، (12, 2010)، معيار المراجعة الدولي رقم 240، تاريخ الاسترداد 01 09, 2020، من مسؤوليات مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية:

https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf

125.موقع لجنة تنظيم العمليات في البورصة، (13 02, 2020)، تاريخ الاسترداد 16 10, 2020، من www.cosob.org

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

126. Akenbor, C., & Ibanichuka, E. (2012, 07). Creative Accounting practices in Nigerian Banks. African Research Review, pp. 23-41.
127. Bahram Soltani .(2007) .Auolitin An International Approach .UK: Pearson Education Limited.
128. Belkaoui, A. R. (2005). Accounting theory. USA: Thomson learning.
129. Bondarenko, P. (2020, 07 05). britannica Enron scandal. Retrieved from https://www.britannica.com/event/Enron-scandal
130. Canda centre for Financial Reporting .(2010 ,12 14) .The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements ,08 31 2020 Canadian Auditing Standard (CAS) 240: https://www.iasplus.com/en-ca/standards/assurance/canadian-auditing-standards/cas-240-the-auditors-responsibilities-relating-to-fraud-in-an-audit-of-financial-statements
131. Charles, W., & Eugene, E. (2002). The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices. U.S.A: John Wiley & Sons Inc.
132. Chi-Chi, O. A., & Appah, E. (2012, 04 15). Fraudulent Activities and Forensic Accounting Services of Banks in Port Harcourt Nigeria. Asian Journal of Business Management, ASIAN, VOL 04, N 02, pp. 124-129.
133. Diana, B., Bogdan, V., & Alina, V. B. (2009). A Brief Review of Creative Accounting literature And its Consequences in Practice. Annales Universitatis Series Oeconomica, 11(1), pp. 170-183.
134. Dilip, S. K., & Eno, L. (2005). CREATIVE ACCOUNTING IN BANGLADESH AND GLOBAL PERSPECTIVES. Partners Conference

program Book (pp. 75-87). The Netherlands (July 6-8): Maastricht School of Management.

135. Dwi Lusi, T. S. (2013, 06 04). Corporate Governance Firm Size and Earning Management: Evidence in Indonesia Stock Exchange, , Issue 4 (May. - Jun. 2013), PP: 79-81. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 10, pp. 77-82.
136. Groupe Saidal. (2014, 01). Consulté le 10 16, 2020, sur https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique
137. Groupe Saidal. (2014, 01 02). Consulté le 10 17, 2020, sur https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/qui-sommes-nous
138. healy, P., & Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. Accounting horizons, Vol: 13, No: 04, pp. 365-383.
139. ISA 210. (2017, 11 28). NORME INTERNATIONALE D'AUDIT (ISA). Consulté le 08 31, 2020, sur Accord sur les termes des missions d'audit: https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-210-FR-2016-2017-CLEAN.pdf
140. J.Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. Journal of Accounting Research, vol 29, No 02, pp. 193-228.
141. Jean, C. P. (2000). Économie de l'entreprise : L'entrepreneur a La gouvernance, 2eme édition. Paris, France: Management Société.
142. Kothari, S., Andrew, J., & Charles, E. (2005, 02). Performance matched discretionary accruals measures. journal of accounting and economics, vol 39, pp. 163-197.
143. lemayon, M. (2005, 10). determinants of effective corporate governance in tanzania. these doctorat. the Netherlands: university of twente.
144. Majdi, I., & Nadareh, C. (2000). Corporate Governance. Washington: The world bank group.
145. Oriol, A., & Catherine, G. (2004, 07 12). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues. Journal of Economic literature classification, pp. 01-19.
146. Ovidiu, B. (2009, 01). The role of financial auditor in detecting and reporting fraud and error. Retrieved 08 31, 2020, from researchgate:

https://www.researchgate.net/publication/23805197_The_role_of_financial_auditor_in_detecting_and_reporting_fraud_and_error/citations

147. Patricia , M., Richard, G., & Amy, P. (1995, 04). Detecting Earnings Management. The Accounting Review, Vol 70, No 02, pp. 193-225.
148. Présentation Groupe Saidal. (2019). Consulté le 10 17, 2020, sur https://www.saidalgroup.dz/ar/nos-publications/presentation-saidal
149. RACHDI, H. (2008). LA Gouvernance Bancaire: Un Survey De Literature. Consulté le 08 15, 2020, sur https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/pdf/5384acef3b89f.pdf
150. Samiha, F. (2003, 08). Assessment of Corporate Governance in Egypt. The Egyptian Center for Economic Studies, pp. 01-18.

الملاحق

الملحق رقم (1)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOHAMED KHIDER - BISKRA
Vice-Rectorat des Relations Extérieures, de la Coopération,
de l'Animation et de la Communication et des Manifestations Scientifiques

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
نيابة مديرية الجامعة للعلاقات الخارجية و التعاون
و التنشيط و الاتصال و التظاهرات العلمية

الرقم:357/ر،ج،ع،خ /2020

إلى السيد المحترم/مدير مجمع صيدال
SAIDAL –ولايـــــة الجزائر–

الموضوع: طلب ترخيص للقيام بدراسة ميدانية

تحية طيبة و بعد،

في إطار التعاون العلمي بين الجامعة والمؤسسات الوطنية الاقتصادية و الخدمية، يسعدنا أن نطلب منكم تقديم التسهيلات و المساعدات الممكنة للطالب (ة):

الاسم و اللقب: عوادي عبد القادر

المسجل(ة) في: السنة الثالثة دكتوراه

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

تخصص: تدقيق محاسبي

بغرض القيام بدراسة ميدانية لاستكمال مذكرة الدكتوراه المعنونة ب:

"استخدام اليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية"

ولكم مني سيدي فائق عبارات الاحترام و التقدير

بسكرة في : 08-08 – 2020

نائب مدير الجامعة المكلف بالتنشيط و الاتصال
والعلاقات الخارجية و التعاون و التظاهرات العلمية

عبد المليك بشير

Directeur
Ressources Humaines
RAHEM Farid

الملحق رقم (2)

2.1 Actif du Bilan

UM : DA

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
Immobilisations corporelles				
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 649 608 532,26
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 189 497 235,41
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59	1 465 132 799,40
Autres participations et créances rattachées	691 518 175,00	58 940 054,97	632 578 120,03	584 859 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20
Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36
TOTAL ACTIF NON COURANT	**50 133 915 242,06**	**19 692 118 759,13**	**30 441 796 482,93**	**15 767 186 133,72**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45	3 822 680 037,51
Autres débiteurs	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58	1 139 842 768,95
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
TOTAL ACTIF COURANT	**18 580 393 395,99**	**2 631 653 221,51**	**15 948 740 174,48**	**19 154 714 686,96**
TOTAL GENERAL ACTIF	**68 714 308 638,05**	**22 323 771 980,64**	**46 390 536 657,41**	**34 921 900 820,68**

2.2 Passif du Bilan

UM : DA

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état		2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 861 813 853,88	12 251 816 341,17
Ecarts de réévaluation	1 585 712 860,28	145 245 635,13
Écart d'équivalence	1 037 081 287,61	1 025 006 852,16
Résultat Net	1 509 161 605,06	1 143 817 990,89
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 766 796 831,10	-166 052 299,51
Intérêts minoritaires	1 015 179 929,35	979 287 855,72
TOTAL I	**27 464 009 197,27**	**20 465 934 577,15**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financieres	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
Impots (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**11 397 228 495,69**	**7 773 819 493,64**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 430 054 019,90	1 931 770 182,61
Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51
Autres dettes	3 512 927 858,77	3 619 036 497,36
Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41
TOTAL PASSIF COURANT III	**7 529 298 964,45**	**6 682 146 749,89**
TOTAL GENERAL PASSIF	**46 390 536 657,41**	**34 921 900 820,68**

1.3. Tableau de Compte de Résultats

UM : DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2016	31/12/2015	R/O	Evolution 2016/2015
Chiffre d'affaires	9 609 290 222,17	9 507 148 649,95	87,19%	1,07%
Variation stocks produits finis et en cours	235 480 028,86	-74 347 148,02	7324,42%	-416,73%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**9 844 770 251,03**	**9 432 801 501,93**	**89,30%**	**4,37%**
Achats consommés	-3 371 821 336,23	-3 220 928 148,25	101,08%	4,68%
Services extérieurs et autres consommations	-884 175 896,26	-960 130 556,64	103,21%	-7,91%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-4 255 997 232,49**	**-4 181 058 704,89**	**101,51%**	**1,79%**
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**5 588 773 018,54**	**5 251 742 797,04**	**81,80%**	**6,42%**
Charges de personnel	-2 873 936 143,03	-2 905 838 062,46	96,14%	-1,10%
Impôts, taxes et versements assimilés	-164 621 547,94	-159 103 414,40	127,69%	3,47%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**2 550 215 327,57**	**2 186 801 320,18**	**68,67%**	**16,62%**
Autres produits opérationnels	57 975 481,11	165 800 341,55	108,37%	-65,03%
Autres charges opérationnelles	-80 248 317,65	-100 210 602,71	46,08%	-19,92%
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 159 694 221,71	-1 188 926 338,34	130,54%	-2,46%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	716 269 125,01	412 976 082,77	1189,82%	73,44%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**2 084 517 394,33**	**1 476 440 803,45**	**75,39%**	**41,19%**
Produits financiers	181 645 158,13	137 836 001,57	229,94%	31,78%
Charges financières	-118 793 882,00	-97 748 530,51	115,29%	21,53%
VI - RESULTAT FINANCIER	**62 851 276,13**	**40 087 471,06**	**-261,41%**	**56,79%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**2 147 368 670,46**	**1 516 528 274,51**	**78,35%**	**41,60%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 046 833,00	120,72%	91,64%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 012 210,68	16 073 968,32	/	-697,31%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	10 800 660 015,28	10 149 413 927,82	96,29%	6,42%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 185 932 406,14	-8 977 006 454,63	102,10%	2,33%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 614 727 609,14**	**1 172 407 473,19**	**72,73%**	**37,73%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	**/**	**/**
X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**1 614 727 609,14**	**1 172 407 473,19**	**72,73%**	**37,73%**

Rapport du conseil d'administration 2016.indd 29 20/12/2017 11:28 AM

2,3 Tableau de Compte de Résultats

UM : DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2016	31/12/2015	R/O	Evolution 2016/2015
Chiffre d'affaires	10 223 411 484,28	9 984 043 757,71	86,31%	2,40%
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70	458,59%	-2333,76%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**10 489 075 107,79**	**9 972 150 634,01**	**88,13%**	**5,18%**
Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80	94,99%	5,57%
Services extérieurs et autres consommations	-928 780 089,72	-996 298 147,20	105,49%	-6,78%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-4 592 557 563,96**	**-4 466 777 605,00**	**96,94%**	**2,82%**
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**5 896 517 543,83**	**5 505 373 029,01**	**82,30%**	**7,10%**
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03	95,38%	-1,07%
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94	124,52%	4,31%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**2 699 225 850,88**	**2 282 709 108,04**	**70,01%**	**18,25%**
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16	59,17%	-64,16%
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 865 838,16	54,72%	-31,01%
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35	125,64%	-2,25%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85	1195,39%	70,86%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**2 093 143 975,07**	**1 433 808 241,54**	**74,14%**	**45,98%**
Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27	225,48%	28,65%
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20	118,08%	34,17%
VI - RESULTAT FINANCIER	**5 560 738,84**	**10 001 361,07**	**-8,03%**	**-44,40%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**2 098 704 713,91**	**1 443 809 602,61**	**76,21%**	**45,36%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00	117,17%	91,25%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92	/	-730,04%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29	94,23%	6,76%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60	99,48%	2,68%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 567 037 770,32**	**1 099 706 672,69**	**70,67%**	**42,50%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	**/**	**/**
X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**1 567 037 770,32**	**1 099 706 672,69**	**70,67%**	**42,50%**
Résultat minoritaires	4 426 500,76	18 117 370,96	78,32%	-75,57%
part dans le Résutat dans Stes mises en équivalence	-62 302 666,02	25 993 947,24	/	-339,68%
RESULTAT NET DE LEXERCICE	**1 509 161 605,06**	**1 143 817 990,89**	**67,88%**	**31,94%**

Rapport du conseil d'administration 2016.indd 35 20/12/2017 11:28 AM

الملحق رقم (3)

2.1. Actif du Bilan (Consolidé Groupe)

UM : DA

ACTIF	31/12/2017			31/12/2016
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	211 701 398,37	198 057 547,42	13 643 850,95	16 879 626,76
Immobilisations corporelles				
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	10 383 338 837,77
Bâtiments	7 525 649 404,61	5 759 342 500,47	1 766 306 904,14	1 692 900 275,48
Autres immobilisations corporelles	15 441 341 953,87	14 089 777 801,58	1 351 564 152,29	1 299 353 290,89
Immobilisations en concession	280 023 210,00	3 661 722,62	276 361 487,38	277 770 251,06
Immobilisations en cours	13 501 512 857,53	0,00	13 501 512 857,53	11 189 299 772,01
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 466 608 492,92	0,00	1 466 608 492,92	1 388 910 621,59
Autres participations et créances rattachées	691 518 175,00	60 980 880,06	630 537 294,94	632 578 120,03
Autres titres immobilisés	4 000 000 000,00	0,00	4 000 000 000,00	3 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	157 814 646,73	0,00	157 814 646,73	154 332 649,23
Impôts différés actif	296 251 741,16	0,00	296 251 741,16	291 018 838,11
TOTAL ACTIF NON COURANT	**54 071 174 917,96**	**20 111 820 452,15**	**33 959 354 465,81**	**30 441 796 482,93**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	5 512 385 257,34	629 240 246,56	4 883 145 010,78	5 729 341 770,32
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 077 251 577,03	1 885 169 800,46	3 192 081 776,57	3 640 948 917,45
Autres débiteurs	1 357 995 866,76	377 579,41	1 357 618 287,35	1 255 089 406,58
Impôts	181 290 731,18	11 998 467,60	169 292 263,58	173 799 702,60
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	4 825 205 639,02	86 312 842,07	4 738 892 796,95	5 131 000 388,34
TOTAL ACTIF COURANT	**16 972 689 060,52**	**2 613 098 936,10**	**14 359 590 124,42**	**15 948 740 174,48**
TOTAL GENERAL ACTIF	**71 043 863 978,48**	**22 724 919 388,25**	**48 318 944 590,23**	**46 390 536 657,41**

2.2. **Passif du Bilan (Consolidé Groupe)**

UM : DA

PASSIF	31/12/2017	31/12/2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Capital non appelé	0,00	0,00
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 991 033 164,36	12 861 813 853,88
Ecarts de réévaluation	1 585 712 860,28	1 585 712 860,28
Écart d'équivalence	955 727 524,41	1 037 081 287,61
Résultat Net	1 376 295 647,88	1 509 161 605,06
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 080 714 611,43	-1 766 796 831,10
Intérêts minoritaires	881 619 980,04	1 015 179 929,35
TOTAL I	**27 931 531 057,74**	**27 464 009 197,27**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 894 562 658,08	8 973 229 626,56
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	17 509 995,00
Autres dettes non courantes	1 059 992 788,80	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 346 632 170,47	1 345 087 321,65
TOTAL PASSIF NON COURANT II	**13 318 697 612,35**	**11 397 228 495,69**
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 436 731 269,94	2 430 054 019,90
Impôts	726 697 526,43	776 153 641,37
Autres dettes	4 107 579 876,69	3 512 927 858,77
Trésorerie passif	797 707 247,08	810 163 444,41
TOTAL PASSIF COURANT III	**7 068 715 920,14**	**7 529 298 964,45**
TOTAL GENERAL PASSIF	**48 318 944 590,23**	**46 390 536 657,41**

1.4. Tableau des flux de trésorerie (Société Mère)

UM : DA

DESIGNATION	31/12/2017	31/12/2016
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissement reçu des clients	9 847 713 875,51	9 535 221 529,78
sommes versées aux fournisseurs et aux personnels	-5 801 860 431,32	-6 360 818 081,20
Intérêts et autres frais financiers payés	-2 551 712 872,80	-2 400 263 515,32
Impôts sur les résultats payés	0,00	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	**1 494 140 571,39**	**774 139 933,26**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)	0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**1 494 140 571,39**	**774 139 933,26**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-868 946 566,31	-456 690 524,52
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		1 932 147,74
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		-142 619 452,95
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		
Intérêt encaissés sur placements financiers	22 500 000,00	22 500 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus		39 802 995,41
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-846 446 566,31**	**-535 074 834,32**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissement suite à l'émission d'actions	-	-
Dividendes et autres distributions effectués	-3 690 980,00	-340 067 274,00
Encaissements provenant d'emprunts	85 070 192,08	38 568 017,49
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes et assimilées	-635 564 055,08	-853 408 350,46
Flux de trésorerie net provenant des activités de financements (C)	**-554 184 843,00**	**-1 154 907 606,97**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidité		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**93 509 162,08**	**-915 842 508,03**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	3 617 160 047,14	4 533 002 554,91
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	3 710 669 209,22	3 617 160 046,88
Variation de trésorerie de la période	**93 509 162,08**	**-915 842 508,03**

2.3. **Compte de Résultats (Consolidé Groupe)**

UM : DA

COMPTE DE RESULTATS	31/12/2017	31/12/2016	R/O	Evolution 2017/2016
Chiffre d'affaires	10 265 897 771,06	10 223 411 484,28	89,79%	0,42%
Variation stocks produits finis et en cours	-558 329 961,16	265 663 623,51	2958,52%	-310,16%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**9 707 567 809,90**	**10 489 075 107,79**	**85,05%**	**-7,45%**
Achats consommés	-3 755 793 245,73	-3 663 777 474,24	95,19%	2,51%
Services extérieurs et autres consommations	-1 002 621 754,72	-928 780 089,72	104,13%	7,95%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-4 758 415 000,45**	**-4 592 557 563,96**	**96,94%**	**3,61%**
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 949 152 809,45**	**5 896 517 543,83**	**76,08%**	**-16,07%**
Charges de personnel	-2 866 108 087,05	-3 023 474 168,42	83,33%	-5,20%
Impôts, taxes et versements assimilés	-167 524 872,66	-173 817 524,53	92,79%	-3,62%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 915 519 849,74**	**2 699 225 850,88**	**66,39%**	**-29,03%**
Autres produits opérationnels	120 876 666,93	72 651 701,08	327,48%	66,38%
Autres charges opérationnelles	-58 405 988,66	-99 258 043,60	167,02%	-41,16%
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur	-868 249 692,56	-1 299 102 638,36	77,59%	-33,17%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	370 500 844,60	719 627 105,07	275,07%	-48,51%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**1 480 241 680,05**	**2 093 143 975,07**	**77,80%**	**-29,28%**
Produits financiers	163 571 611,87	183 271 195,24	224,10%	-10,75%
Charges financières	-164 840 374,12	-177 710 456,40	113,36%	-7,24%
VI - RESULTAT FINANCIER	**-1 268 762,25**	**5 560 738,84**	**1,75%**	**-122,82%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**1 478 972 917,80**	**2 098 704 713,91**	**80,80%**	**-29,53%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-277 583 318,00	-628 653 272,00	81,01%	-55,84%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	7 032 819,01	-96 986 328,41	68,73%	-107,25%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	10 362 516 933,30	11 464 625 109,18	88,88%	-9,61%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 168 160 152,51	-9 897 587 338,86	90,05%	-7,37%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 194 356 780,79**	**1 567 037 770,32**	**80,84%**	**-23,78%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	**/**	**/**
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 194 356 780,79**	**1 567 037 770,32**	**80,84%**	**-23,78%**
Résultats minoritaires	85 189 898,58	4 426 500,76	-342,29%	1824,54%
Part dans le Résultat des Sociétés mises en équivalence	96 748 968,51	-62 302 666,02	/	-255,29%
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 376 295 647,88**	**1 509 161 605,06**	**94,75%**	**-8,80%**

Opinion Sur Les Comptes

Sous les conditions d'une prise en charge réelle des levées de réserves durant l'exercice 2018 et compte tenue des diligences professionnelles , que nous avons mises en œuvre et selon les normes généralement admises en la matière et sous la condition d'engager les actions permettant d'assurer la levée des réserves ayant fait l'objet de résolution de l'assemblée générale ordinaire , nous certifions, avec les ci-dessus , que les comptes de Groupe SAIDALSPA(Société Mère),avec un total bilan, **Actif/Passif net égal à 46 273 555 485.97 DA et un résultat bénéficiaire de 1 433 341 329.05 DA,** sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que sa situation financière et son patrimoine au 31 Décembre 2017.

Alger le 05/ 06/2018

Les Commissaires aux Comptes

A.BALI

BALI AZZOUZ
EXPERT COMPTABLE
Commissaire aux Comptes
2 Bis Coop. EL-NADJAH
El-IBRAHIM-ALGER

L.BOUKORTT

BOUKORTT Lakhdar
Expert Comptable
Commissaire aux Comptes

الملحق رقم (4)

2.1. Actif du Bilan (Consolidé Groupe)

UM : DA

ACTIF	31/12/2018			31/12/2017
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	**378 857 436,59**	**239 123 450,08**	**139 733 986,51**	**13 643 850,95**
Immobilisations corporelles				
Terrains	2 391 687 791,42	0,00	2 391 687 791,42	10 383 338 837,77
Bâtiments	7 584 297 976,37	5 271 308 688,28	2 312 989 288,09	1 766 306 904,14
Autres immobilisations corporelles	18 277 440 502,83	14 301 350 363,06	3 976 090 139,77	1 351 564 152,29
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	276 361 487,38
Immobilisations en cours	10 759 890 495,72	0,00	10 759 890 495,72	13 501 512 857,53
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 433 217 458,23	0,00	1 433 217 458,23	1 466 608 492,92
Autres participations et créances rattachées	685 893 175,00	462 033 246,90	223 859 928,10	630 537 294,94
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	4 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	152 869 240,73	0,00	152 869 240,73	157 814 646,73
Impôts différés actif	324 860 044,51	0,00	324 860 044,51	296 251 741,16
TOTAL ACTIF NON COURANT	**45 104 428 321,40**	**20 273 815 748,32**	**24 830 612 573,08**	**33 959 354 465,81**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	**6 956 065 304,74**	**667 793 354,53**	**6 288 271 950,21**	**4 883 145 010,78**
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 578 018 586,28	1 897 005 360,67	3 681 013 225,61	3 192 081 776,57
Autres débiteurs	1 391 498 314,49	7 500,00	1 391 490 814,49	1 357 618 287,35
Impôts	240 704 481,51	11 998 830,46	228 705 651,05	169 292 263,58
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	3 218 125 424,65	82 435 666,36	3 135 689 758,29	4 738 892 796,95
TOTAL ACTIF COURANT	**17 402 972 100,86**	**2 659 240 712,02**	**14 743 731 388,84**	**14 359 590 124,42**
TOTAL GENERAL ACTIF	**62 507 400 422,26**	**22 933 056 460,34**	**39 574 343 961,92**	**48 318 944 590,23**

2.2. Passif du Bilan (Consolidé Groupe)

UM : DA

PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	13 461 406 696,77	12 991 033 164,36
Ecarts de réévaluation	1 272 192 408,65	1 585 712 860,28
Écart d'équivalence	1 016 986 928,55	955 727 524,41
Résultat Net	1 174 214 390,98	1 376 295 647,88
Autres capitaux propres -report à nouveau	-866 679 031,92	-1 080 714 611,43
Intérêts minoritaires	826 612 003,56	881 619 980,04
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	**19 796 410 396,58**	**27 931 531 057,74**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 923 905 958,66	10 894 562 658,08
Impôts (différés et provisionnés)	19 887 217,01	17 509 995,00
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	1 059 992 788,80
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 433 885 167,65	1 346 632 170,47
TOTAL PASSIF NON COURANT II	**12 971 323 611,56**	**13 318 697 612,35**
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 249 615 538,04	1 436 731 269,94
Impôts	201 334 246,61	726 697 526,43
Autres dettes	3 734 753 856,30	4 107 579 876,69
Trésorerie passif	620 906 312,83	797 707 247,08
TOTAL PASSIF COURANT III	**6 806 609 953,78**	**7 068 715 920,14**
TOTAL GENERAL PASSIF	**39 574 343 961,92**	**48 318 944 590,23**

1.4. Tableau des flux de trésorerie

UM : DA

DESIGNATION	31/12/2018	31/12/2017
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissement reçu des clients	10 472 069 477,17	9 847 713 875,51
sommes versées aux fournisseurs et aux personnels	-11 339 218 746,31	-5 801 860 431,32
Intérêts et autres frais financiers payés	-78 971 094,82	-2 551 712 872,80
Impôts sur les résultats payés	-304 125 805,00	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	**- 1 250 246 168,96**	**1 494 140 571,39**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)	0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**- 1 250 246 168,96**	**1 494 140 571,39**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	- 294 382 296,67	- 868 946 566,31
Encaissement sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-	-
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	-1 000 000 000,00	-
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	1 000 000 000,00	-
Intérêt encaissés sur placements financiers	150 451 388,88	22 500 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus	23 017 682,38	-
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**-120 913 225,41**	**-846 446 566,31**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissement suite à l'émission d'actions	-	-
Dividendes et autres distributions effectués	-342 371 865,00	-3 690 980,00
Encaissements provenant d'emprunts	-	85 070 192,08
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes et assimilées	-105 335 003,97	-635 564 055,08
Flux de trésorerie net provenant des activités de financements (C)	**- 447 706 868,97**	**-554 184 843,00**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi- liquidité	-	-
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**-1 818 866 263,34**	**93 509 162,08**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	3 710 669 209,22	3 617 160 047,14
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	1 891 802 945,88	3 710 669 209,22
Variation de trésorerie de la période	**-1 818 866 263,34**	**93 509 162,08**

2.3. Tableau de Compte de Résultats (Consolidé Groupe)

UM : DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2018	31/12/2017	R/O	Evol. 2018/2017
Chiffre d'affaires	10 317 577 775,54	10 265 897 771,06	88,10%	0,50%
Variation stocks produits finis et en cours	272 122 098,95	-558 329 961,16	52,76%	148,74%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**10 589 699 874,49**	**9 707 567 809,90**	**86,61%**	**9,09%**
Achats consommés	-4 624 142 242,57	-3 755 793 245,73	109,60%	23,12%
Services extérieurs et autres consommations	-1 067 499 186,54	-1 002 621 754,72	100,13%	6,47%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-5 691 641 429,11**	**-4 758 415 000,45**	**107,69%**	**19,61%**
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 898 058 445,38**	**4 949 152 809,45**	**70,56%**	**-1,03%**
Charges de personnel	-3 329 762 210,93	-2 866 108 087,05	104,82%	16,18%
Impôts, taxes et versements assimilés	-169 982 582,04	-167 524 872,66	94,54%	1,47%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 398 313 652,41**	**1 915 519 849,74**	**39,00%**	**-27,00%**
Autres produits opérationnels	1 159 167 515,64	120 876 666,93	7418,71%	858,97%
Autres charges opérationnelles	-188 852 963,84	-58 405 988,66	319,38%	223,35%
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur	-1 454 793 798,08	-868 249 692,56	89,39%	67,55%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	380 039 983,32	370 500 844,60	559,38%	2,57%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**1 293 874 389,45**	**1 480 241 680,05**	**65,27%**	**-12,59%**
Produits financiers	200 013 164,65	163 571 611,87	199,85%	22,28%
Charges financières	-254 951 764,57	-164 840 374,12	194,88%	54,67%
VI - RESULTAT FINANCIER	**-54 938 599,92**	**-1 268 762,25**	**178,72%**	**4230,09%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**1 238 935 789,53**	**1 478 972 917,80**	**63,48%**	**-16,23%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-127 206 062,00	-277 583 318,00	1180,37%	-54,17%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-21 232 781,46	7 032 819,01	571,46%	-401,91%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	12 328 920 538,10	10 362 516 933,30	99,34%	18,98%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 195 958 029,11	-9 168 160 152,51	106,98%	22,12%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 132 962 508,99**	**1 194 356 780,79**	**58,26%**	**-5,14%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	**/**	**/**
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 132 962 508,99**	**1 194 356 780,79**	**58,26%**	**-5,14%**
Résultats minoritaires	**44 778 352,30**	**85 189 898,58**	**/**	**-47,44%**
Part dans le Résultat des Sociétés mises en équivalence	**-3 526 470,31**	**96 748 968,51**	**/**	**-103,64%**
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**1 174 214 390,98**	**1 376 295 647,88**	**60,38%**	**-14,68%**

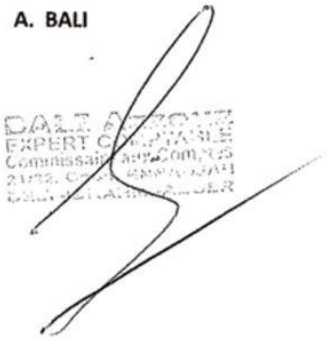
Opinion Sur Les Comptes :

Sous réserve de l'engagement du conseil d'administration pour la prise en charge totale des réserves restant à lever et compte tenu des diligences professionnelles que nous avons accomplies, selon les normes généralement admises en la matière, nous sommes en mesure de certifier les comptes annuels de la société Mère du groupe SAIDAL, tels qu'ils sont annexés au présent rapport, avec un total net bilan (Actif/Passif) égal à **37 555 429 812,07 DA et un résultat comptable bénéficiaire de 1 292 124 259,29 DA** , sont sincères et réguliers et représentent l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la Spa SAIDAL au 31 Décembre 2018.

Alger le 02 juin 2019

Les Commissaires aux Comptes

A. BALI



L.BOUKORTT

الملحق رقم (5)

2.1. Actif du Bilan (Consolidé Groupe)

U: DA

ACTIF	31/12/2019			31/12/2018
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	141 648 564,00	0,00	141 648 564,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	465 669 052,05	291 611 807,29	174 057 244,76	139 733 986,51
Immobilisations corporelles				
Terrains	3 805 721 423,42	0,00	3 805 721 423,42	2 391 687 791,42
Bâtiments	13 199 283 086,61	5 707 118 136,67	7 492 164 949,94	2 312 989 288,09
Autres immobilisations corporelles	20 621 201 809,67	14 989 073 641,21	5 632 128 168,46	3 976 090 139,77
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	3 580 260 802,98	0,00	3 580 260 802,98	10 759 890 495,72
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	2 960 993 718,84	0,00	2 960 993 718,84	1 433 217 458,23
Autres participations et créances rattachées	102 167 575,00	53 407 519,13	48 760 055,87	223 859 928,10
Autres titres immobilisés	2 500 000 000,00	0,00	2 500 000 000,00	3 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	107 512 187,56	0,00	107 512 187,56	152 869 240,73
Impôts différés actif	329 960 563,53	0,00	329 960 563,53	324 860 044,51
TOTAL ACTIF NON COURANT	**47 814 418 783,66**	**21 041 211 104,30**	**26 773 207 679,36**	**24 830 612 573,08**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	7 449 789 735,69	562 259 114,50	6 887 530 621,19	6 288 271 950,21
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 073 699 027,73	1 896 165 287,33	3 177 533 740,40	3 681 013 225,61
Autres débiteurs	1 436 866 591,79	7 500,00	1 436 859 091,79	1 391 490 814,49
Impôts	222 336 344,63	0,00	222 336 344,63	228 705 651,05
Autres actifs courants	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	2 000 587 077,07	82 435 666,36	1 918 151 410,71	3 135 689 758,29
TOTAL ACTIF COURANT	**16 201 838 766,10**	**2 540 867 568,19**	**13 660 971 197,91**	**14 743 731 388,84**
TOTAL GENERAL ACTIF	**64 016 257 549,76**	**23 582 078 672,49**	**40 434 178 877,27**	**39 574 343 961,92**

2.2. Passif du Bilan (Consolidé Groupe)

U: DA

PASSIF	31/12/2019	31/12/2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'Etat	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	411 677 000,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	14 047 153 641,65	13 461 406 696,77
Ecarts de réévaluation	2 686 752 011,24	1 272 192 408,65
Écart d'équivalence	1 905 284 336,88	1 016 986 928,55
Résultat Net	793 514 004,08	1 174 214 390,98
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 178 074 235,34	-866 679 031,92
Intérêts minoritaires	609 971 657,90	826 612 003,56
TOTAL I	**21 776 278 416,42**	**19 796 410 396,58**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 403 266 267,81	10 923 905 958,66
Impôts (différés et provisionnés)	21 011 203,32	19 887 217,01
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	593 645 268,24
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 446 788 017,73	1 433 885 167,65
TOTAL PASSIF NON COURANT II	**12 464 710 757,10**	**12 971 323 611,56**
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 556 885 668,31	2 249 615 538,04
Impôts	116 625 268,50	201 334 246,61
Autres dettes	3 708 972 235,69	3 734 753 856,30
Trésorerie passif	810 706 531,25	620 906 312,83
TOTAL PASSIF COURANT III	**6 193 189 703,75**	**6 806 609 953,78**
TOTAL GENERAL PASSIF	**40 434 178 877,27**	**39 574 343 961,92**

2.3. Tableau de Compte de Résultats (Consolidé Groupe)

U : DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2019	31/12/2018	R/O	Evol. 2019/2018
Chiffre d'affaires	9 392 750 935,10	10 317 577 775,54	74,78%	-8,96%
Variation stocks produits finis et en cours	1 085 935 007,08	272 122 098,95	693,44%	299,06%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**10 478 685 942,18**	**10 589 699 874,49**	**84,48%**	**-1,05%**
Achats consommés	-4 577 729 592,68	-4 624 142 242,57	100,13%	-1,00%
Services extérieurs et autres consommations	-1 113 922 480,89	-1 067 499 186,54	110,35%	4,35%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-5 691 652 073,57**	**-5 691 641 429,11**	**101,98%**	**0,00%**
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 787 033 868,61**	**4 898 058 445,38**	**70,16%**	**-2,27%**
Charges de personnel	-3 514 951 683,35	-3 329 762 210,93	103,29%	5,56%
Impôts, taxes et versements assimilés	-154 310 399,06	-169 982 582,04	91,12%	-9,22%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 117 771 786,20**	**1 398 313 652,41**	**34,39%**	**-20,06%**
Autres produits opérationnels	687 941 345,58	1 159 167 515,64	5869,92%	-40,65%
Autres charges opérationnelles	-75 628 723,04	-188 852 963,84	115,89%	-59,95%
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur	-1 399 508 839,03	-1 454 793 798,08	140,64%	-3,80%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	664 533 494,03	380 039 983,32	1060,72%	74,86%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**995 109 063,74**	**1 293 874 389,45**	**43,94%**	**-23,09%**
Produits financiers	152 968 301,58	200 013 164,65	118,42%	-23,52%
Charges financières	-343 123 098,91	-254 951 764,57	67,94%	34,58%
VI - RESULTAT FINANCIER	**-190 154 797,33**	**-54 938 599,92**	**50,59%**	**246,12%**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**804 954 266,41**	**1 238 935 789,53**	**42,62%**	**-35,03%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-77 823 533,00	-127 206 062,00	27,22%	-38,82%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	5 579 922,73	-21 232 781,46	-46,46%	-126,28%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 984 129 083,37	12 328 920 538,10	95,06%	-2,80%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 262 578 272,69	-11 195 958 029,11	102,46%	0,60%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**721 550 810,68**	**1 132 962 508,99**	**44,68%**	**-36,31%**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**	/	/
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**721 550 810,68**	**1 132 962 508,99**	**44,68%**	**-36,31%**
Résultats minoritaires	**19 736 411,44**	**44 778 352,30**	/	**-55,92%**
Part dans le résultat des Sociétés mises en équivalence	**52 226 781,96**	**-3 526 470,31**	/	**1580,99%**
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**793 514 004,08**	**1 174 214 390,98**	**49,14%**	**-32,42%**

2.6. Tableau des flux de trésorerie (Consolidé Groupe)

U : DA

DESIGNATION	31/12/2019	31/12/2018
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	10 730 702 771,99	11 501 439 419,01
sommes versées aux fournisseurs et aux personnels	-11 216 895 447,63	-12 391 812 562,97
Intérêts et autres frais financiers payés	-413 628 092,97	-130 485 093,36
Impôts sur les résultats payés	-122 858 267,04	-304 125 805,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	**-1 022 679 035,65**	**-1 324 984 042,32**
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)	**0,00**	**0,00**
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	**-1 022 679 035,65**	**-1 324 984 042,32**
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-181 720 580,14	-396 031 303,27
Encaissement sur cession d'immobilisations corporelles ou incorporelles	399 000,00	2 933 600,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	-1 625 034 364,00	-1 000 000 000,00
Encaissements sur cession d'immobilisations financières	2 000 000 000,00	1 000 000 000,00
Intérêt encaissés sur placements financiers	122 500 000,00	150 451 388,88
Dividendes et quote-part de résultats reçus	28 233 733,69	23 017 682,38
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	**344 377 789,55**	**-219 628 632,01**
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissement suite à l'émission d'actions	0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués	-44 497 971,50	-342 371 865,00
Encaissements provenant d'emprunts	239 963 540,65	346 872 493,13
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes et assimilées	-116 466 807,81	-380 382 401,58
Flux de trésorerie net provenant des activités de financements (C)	**78 998 761,34**	**- 375 881 773,45**
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidité	-1 603,72	-1 990,99
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	**-599 304 088,48**	**-1 920 496 438,77**
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	1 483 394 501,22	3 403 890 939,99
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	884 090 412,74	1 483 394 501,22
Variation de trésorerie de la période	- 599 304 088,48	-1 920 496 438,77
Rapprochement avec le résultat comptable	**793 514 004,08**	**1 174 214 390,98**
	-1 392 818 092,56	**- 3 094 710 829,75**

Opinion sur les comptes

Sous réserves *des observations et remarques contenues dans le présent rapport,* ***nous certifions*** *que les comptes annuels dégageant*

- ***Un total actif-passif nets de : 36 766 400 613,94 DA (TRENTE SIX MILLIARDS SEPT CENTS SOIXANTE SIX MILLIONS QUATRE CENTS MILLES SIX CENTS TREIZE DINARS 94 CENTIMES).***
- ***Et un résultat bénéficiaire de : 806 029 107,58 DA (HUIT CENTS SIX MILLIONS VINGT NEUF MILLES CENT SEPT DINARS 58 CENTIMES).***

Tels qu'ils sont arrêtés au 31 décembre 2019 par le Conseil d'Administration et figurant en annexe, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et patrimoniale de la ***société mère Saidal/Spa*** *à la fin de l'exercice clos le 31/12/2019.*

Les Commissaires aux Comptes

M.CHOUDER ***M.HAMANACHE***

Mohamed CHOUDER
Expert comptable
commissaire aux comptes

الملحق رقم (6)

Descriptive Statistics[a]

	Mean[b]	Root Mean Square	N
$TACC_{i,t/} A_{i,t-1}$	-.038499193800000	.093528808894773	10
$1/A_{(i,t-1)}$	.000000000031400	.000000000031853	10
$(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{(i,t-1)}$	-.057632187600000	.157072212814077	10
$PPE_{i,t}/A_{(i,t-1)}$	.517873074100000	.544374362595409	10
$ROA_{i,t}$	.041572707000000	.050978820436540	10

a. Coefficients have been calculated through the origin.

b. The observed mean is printed

Model Summary

Model	R	R Square[b]	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.833[a]	.694	.490	.066764026089574

a. Predictors: ROAi,t, (ΔREVi,t – ΔRECi,t) / A (i,t-1) , PPE i,t/A (i,t-1), 1/A (i,t-1)

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

ANOVA[a,b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.061	4	.015	3.406	.088[c]
	Residual	.027	6	.004		
	Total	.087[d]	10			

a. Dependent Variable: $TACC_{i,t/} A_{i,t-1}$

b. Linear Regression through the Origin

c. Predictors: ROAi,t, (ΔREVi,t – ΔRECi,t) / A (i,t-1) , PPE i,t/A (i,t-1), 1/A (i,t-1)

d. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

Coefficients[a,b]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B		Correlations		
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part
1	1/A (i,t-1)	-3648746241.030	2196261567.126	-1.243	-1.661	.148	-9022804697.845	1725312215.785	-.534	-.561	-.375
	(ΔREVi,t – ΔRECi,t) / A (i,t-1)	-.165	.150	-.276	-1.096	.315	-.532	.203	-.233	-.409	-.247
	PPE i,t/A (i,t-1)	.178	.097	1.034	1.832	.117	-.060	.415	-.255	.599	.414
	ROAi,t	-.667	.881	-.364	-.757	.478	-2.824	1.489	-.631	-.295	-.171

a. Dependent Variable: $TACC_{i,t/}\ A_{i,t-1}$

b. Linear Regression through the Origin

الملحق رقم (7)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر– بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

استمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد،،،

يسرّ البَاحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرئكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية في إطار تحضير أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، بعنوان:

استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن فقرات الاستبيان المرفقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

ملاحظة: يرجى الإجابة بوضع علامة (X) في المكان المناسب.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. **المؤهل العلمي:**

بكالوريا ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى .....

2. **التخصص الأكاديمي:**

محاسبة ومالية ☐ إدارة أعمال ☐ تدقيق ☐ اقتصاد ☐ أخرى.....

3. **المهنة أو الوظيفة الحالية:**

مراجع داخلي ☐ مراجع خارجي ☐ عضو مجلس الإدارة ☐ محاسب ☐ مساهم ☐

مدير تنفيذي ☐ أصحاب المصالح ☐ مدير مصلحة ☐

4. **سنوات الخبرة:**

أقل من 05 سنوات ☐ ما بين 5 – 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

الباحث: عوادي عبد القادر **تحت إشراف: د/ العمري أصيلة**

رقم الهاتف: 0655392238

البريد الإلكتروني: abdelkader.aouadi@univ-biskra.dz

ثانيا: فقرات الاستبيان:

يرجى التكرم بوضع علامة (X) أمام مستوى الموافقة المناسب:

المحور الأول: واقع استخدام آليات الحوكمة في مجمع صيدال.

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وجود هيكل تنظيمي في المجمع ينظم المسؤوليات والصلاحيات من أجل المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.					
2	يولي المجمع أهمية كبيرة لمفهوم وآليات الحوكمة بالإضافة إلى وجود دليل حول إجراءات تطبيقها.					
3	وجود آليات قانونية وتنظيمية لحوكمة الشركات داخل المجمع تتسم بالكفاءة والعدالة وعدم التحيز بين جميع الأطراف في المجمع.					
4	تصدر عن المجمع القرارات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية الرسمية بطريقة واضحة في الوقت المناسب.					
5	توجد في المجمع لجان منبثقة عن المجلس الإداري تعمل على تقويم ومعالجة المخاطر.					
6	يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة والترشيحات والمكافآت وتحدد مدة عضويتهم من طرف الجمعية العامة للمجمع ومن بينهم أعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة.					
7	قوانين المجمع متوافقة مع المتطلبات التشريعية والتنظيمية في البورصة.					
8	تطبق الهيئات الرقابية (المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية) في المجمع وظائفها بطريقة مهنية وموضوعية لتطبيق هذه القوانين.					

المحور الثاني: الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساهم الاجتهادات الشخصية ذات الطابع السلبي أثناء إعداد القوائم المالية في التلاعب بالأنظمة المحاسبية والإدارية المعتمدة.					
2	إضافة الإيرادات المحققة من السنوات السابقة إلى الربح الصافي بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.					
3	إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقدير للأصول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ التكلفة التاريخية.					
4	القيام بتسجيلات محاسبية وهمية لتحسين المركز المالي وعدم الإلتزام بكافة المعايير المهنية والاخلاقية.					
5	القيام بتغيير طرق تقييم المخزونات في آخر السنة المالية للتأثير على تكلفة المخزونات المباعة وعلى المعلومات الواردة في قائمة الدخل.					
6	التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهتلاكات.					
7	إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال السنة					

	الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.					
8	تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.					
9	تأجيل الإيرادات والاعتراف بالمصروف في حالة احتمال وجود خسارة في المستقبل.					

المحور الثالث: استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الرقم	الأسئلة	مو افق بشدة	مو افق	محايد	غير مو افق	غير مو افق بشدة
1	يقوم مجلس الإدارة بإسناد الإدارة التنفيذية وجهات المراجعة صلاحيات للتحقق من دقة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
2	يسعى مجلس الإدارة إلى استخدام وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات (الشفافية، الوضوح،...) للتأكد من عدم وجود أي ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
3	تولي لجنة التعينات والمكافآت مسؤولية التأكد من استقلالية الاعضاء المستقلين بشكل مستمر يساهم في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية.					
4	تسعى لجنة التعينات والمكافآت لإعداد السياسات الخاصة بمنح المزايا والحوافز في الشركة وفحصها بشكل مستمر يقلل من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.					
5	تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية وخلوها من أي ثغرات تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية.					
6	تعمل لجنة المراجعة على مناقشة مستوى الأخطاء وحالات الغش التي كشفت في تقرير المراجعة الخارجية مع المراجع الداخلي والحد منها.					
7	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه عقد صفقات مشبوهة أو إبرام عقود مالية مع الأطراف ذوي العلاقة للحد منها.					
8	تعمل لجنة المراجعة على وضع برنامج للموظفين وغيرهم للتقرير عن الغش والسلوك غير أخلاقي داخل المجمع والحد منه.					
9	تسعى المراجعة الداخلية إلى تقديم توصيات لتحسين العمليات والسياسات المحاسبية داخل المجمع لتفادي من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
10	تتيح آلية المراجعة الداخلية متابعة وتقييم وتحليل المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية للمجمع للكشف عن وجود أي خروقات محاسبية.					
11	توفر آلية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة التأكيد بأن الأداء الرقابي في المجمع قوي وفعال، وخلو المحاسبة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
12	تسعى آلية المراجعة الداخلية على توفير نظام رقابي محاسبي					

	فعال، مصمم بشكل يخدم اهداف الشركة ويحسن من مصداقية التقارير السنوية ويحد من أي تلاعب محاسبي.					

المحور الرابع: استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل آلية المراجعة الخارجية على جمع أدلة الإثبات للشركة محل المراجعة بالتأكد من أن الأصول الملموسة موجودة فعلاً، وفحص مدى صحة ودقة التسجيلات المحاسبية الخاصة بها والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.					
2	تتوفر الخبرة المهنية والأكاديمية اللازمة عند المراجع الخارجي لاستخدام الإجراءات الفحص التحليلي لإكتشاف التلاعبات السلبية في التقارير المالية والحد منها.					
3	يحرص المراجع الخارجي على تقييم مدى التزام المجمع بالسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وخلو القوائم المالية من أي ممارسات سلبية تطبيقها.					
4	يتحقق المراجع الخارجي من سجلات الجرد ويتأكد من الوجود الحقيقي لعناصر المخزونات ويستبعد البضاعة التالفة.					
5	الحرص على وضع استراتيجيات سليمة للمجمع عند عمليات الاندماج والاستحواذ بناء على أسس قانونية لضمان عدم وجود إي تلاعبات.					
6	تجسيد القيم والمواثيق للتصرفات السليمة في إعداد القوائم المالية عند التنافس على السيطرة على الأسواق للحد من أي تلاعبات محاسبية.					
7	الإلتزام بالأنظمة والتشريعات أو القوانين السائدة في البيئة الوطنية والعالمية تساهم في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.					
8	يخضع المجمع إلى الرقابة على الجودة على أدائه المالي من طرف جمعيات مهنية من شأنها فرض طرق ملائمة للمراجعة النوعية الخاصة بإكتشاف الإبداع المحاسبي والحد منه.					
9	يلجأ المجمع إلى الخبير المالي والمحاسبي عند اختيار المعالجات والسياسات المحاسبية البديلة للتقليل من الاجتهادات الشخصية والحد من الإبداع المحاسبي.					
10	مراجعة التقارير المالية وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية والدولية تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
11	يساهم النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة الخاصة بالكشف عن التلاعبات المحاسبية في وضع استراتيجيات وقواعد في الشركة من شأنها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

وشكرا لكم على الاهتمام

الملحق رقم (8)

اسم المُحكم	الرُتبة العلمية	جامعة الانتساب
هشام لبزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
يونس الزين	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كمال بن موسى	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3
محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية
بلال شيخي	أستاذ التعليم العالي	جامعة امحمد بوقرة بومرداس
عمر شريقي	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف 1
علي العبسي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

الملحق رقم (9)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.742	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.774	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.590	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.868	13

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.825	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.842	41

الملحق رقم (10)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
واقع استخدام آليات الحوكمة	.153	88	.181	.945	88	.001
الممارسات السلبية	.597	88	.352	.980	88	.185
استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	.150	88	.155	.890	88	.000
استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	.156	88	.132	.887	88	.000
استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	.081	88	.200*	.860	88	.000

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (11)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.527
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	.601
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			.516
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.681
	Unequal Length		.681
Guttman Split-Half Coefficient			.675

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.337
		N of Items	5[a]
	Part 2	Value	.287
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		9
Correlation Between Forms			.335
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.501
	Unequal Length		.503
Guttman Split-Half Coefficient			.497

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.709
		N of Items	6[a]
	Part 2	Value	.755
		N of Items	6[b]
	Total N of Items		12
Correlation Between Forms			.721
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.838
	Unequal Length		.838
Guttman Split-Half Coefficient			.838

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.661
		N of Items	6[a]
	Part 2	Value	.700
		N of Items	5[b]
	Total N of Items		11
Correlation Between Forms			.584
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.738
	Unequal Length		.739
Guttman Split-Half Coefficient			.735

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.802
		N of Items	20[a]
	Part 2	Value	.669
		N of Items	20[b]
	Total N of Items		40
Correlation Between Forms			.569
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.725
	Unequal Length		.725
Guttman Split-Half Coefficient			.720

الملحق رقم (12)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
واقع استخدام اليات الحوكمة	88	2.00	5.00	3.9219	.50369
الممارسات_السلبية	88	1.89	4.00	3.0227	.47355
استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	88	1.58	5.00	3.9991	.49688
استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	88	1.73	5.00	3.9928	.46767
استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	88	1.98	4.23	3.7622	.32688
Valid N (listwise)	88				

الملحق رقم (13)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
وجود هيكل تنظيمي في المجمع ينظم المسؤوليات والصلاحيات من أجل المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.	88	4.25	.762	.081
يولي المجمع أهمية كبيرة لمفهوم وآليات الحوكمة بالإضافة إلى وجود دليل حول إجراءات تطبيقها.	88	4.02	.727	.077
وجود آليات قانونية وتنظيمية لحوكمة الشركات داخل المجمع تتسم بالكفاءة والعدالة وعدم التحيز بين جميع الأطراف في المجمع.	88	3.98	.857	.091
تصدر عن المجمع القرارات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية الرسمية بطريقة واضحة في الوقت المناسب.	88	3.85	.953	.102
توجد في المجمع لجان منبثقة عن المجلس الإداري تعمل على تقويم ومعالجة المخاطر.	88	3.97	.877	.093
يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة والترشيحات والمكافآت وتحدد مدة عضويتهم من طرف الجمعية	88	3.93	.855	.091
قوانين المجمع متوافقة مع المتطلبات التشريعية والتنظيمية في البورصة.	88	3.66	1.027	.109
تطبق الهيئات الرقابية (المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية) في المجمع وظائفها بطريقة مهنية وموضوعية لتطبيق هذه القوانين.	88	3.72	.922	.098
واقع استخدام اليات الحوكمة	88	3.9219	.50369	.05369

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
وجود هيكل تنظيمي في المجمع ينظم المسؤوليات والصلاحيات من أجل المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات.	52.329	87	.000	4.250	4.09	4.41
يولي المجمع أهمية كبيرة لمفهوم وآليات الحوكمة بالإضافة إلى وجود دليل حول إجراءات تطبيقها.	51.923	87	.000	4.023	3.87	4.18
وجود آليات قانونية وتنظيمية لحوكمة الشركات داخل المجمع تتسم بالكفاءة والعدالة وعدم التحيز بين جميع الأطراف في المجمع.	43.516	87	.000	3.977	3.80	4.16
تصدر عن المجمع القرارات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية الرسمية بطريقة واضحة في الوقت المناسب.	37.904	87	.000	3.852	3.65	4.05
توجد في المجمع لجان منبثقة عن المجلس الإداري تعمل على تقويم ومعالجة المخاطر.	42.427	87	.000	3.966	3.78	4.15
يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة والترشيحات والمكافآت وتحدد مدة عضويتهم من طرف الجمعية	43.142	87	.000	3.932	3.75	4.11
قوانين المجمع متوافقة مع المتطلبات التشريعية والتنظيمية في البورصة.	33.421	87	.000	3.659	3.44	3.88
تطبق الهيئات الرقابية (المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية) في المجمع وظائفها بطريقة مهنية وموضوعية لتطبيق هذه القوانين.	37.823	87	.000	3.716	3.52	3.91
واقع استخدام اليات الحوكمة	73.042	87	.000	3.92188	3.8152	4.0286

الملحق رقم (14)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تساهم الاجتهادات الشخصية ذات الطابع السلبي أثناء إعداد القوائم المالية في التلاعب بالأنظمة المحاسبية والإدارية المعتمدة.	88	3.18	1.120	.119
إضافة الإيرادات المحققة من السنوات السابقة إلى الربح الصافي بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.	88	3.11	1.119	.119
إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقدير للأصول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ التكلفة التاريخية.	88	2.97	.999	.107
القيام بتسجيلات محاسبية وهمية لتحسين المركز المالي وعدم الإلتزام بكافة المعايير المهنية والاخلاقية.	88	3.05	1.103	.118
القيام بتغيير طرق تقييم المخزونات في آخر السنة المالية للتأثير على تكلفة المخزونات المباعة وعلى المعلومات الواردة في قائمة الدخل.	88	3.14	1.019	.109
التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهتلاكات.	88	2.89	1.044	.111
إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.	88	2.91	1.121	.119
تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.	88	2.90	1.062	.113
تأجيل الإيرادات والاعتراف بالمصروف في حالة احتمال وجود خسارة في المستقبل.	88	3.07	1.026	.109
الممارسات_السلبية	88	3.0227	.47355	.05048

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper
تساهم الاجتهادات الشخصية ذات الطابع السلبي أثناء إعداد القوائم المالية في التلاعب بالأنظمة المحاسبية والإدارية المعتمدة.	26.655	87	.000	3.182	2.94	3.42
إضافة الإيرادات المحققة من السنوات السابقة إلى الربح الصافي بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.	26.111	87	.000	3.114	2.88	3.35
إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقدير للأصول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ التكلفة التاريخية.	27.839	87	.000	2.966	2.75	3.18
القيام بتسجيلات محاسبية وهمية لتحسين المركز المالي وعدم الإلتزام بكافة المعايير المهنية والاخلاقية.	25.904	87	.000	3.045	2.81	3.28
القيام بتغيير طرق تقييم المخزونات في آخر السنة المالية للتأثير على تكلفة المخزونات المباعة وعلى المعلومات الواردة في قائمة الدخل.	28.869	87	.000	3.136	2.92	3.35
التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهتلاكات.	25.930	87	.000	2.886	2.67	3.11
إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.	24.350	87	.000	2.909	2.67	3.15

تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.	25.602	87	.000	2.898	2.67	3.12
تأجيل الإيرادات والاعتراف بالمصروف في حالة احتمال وجود خسارة في المستقبل.	28.051	87	.000	3.068	2.85	3.29
الممارسات_السلبية	59.878	87	.000	3.02273	2.9224	3.1231

الملحق رقم (15)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مجلس الإدارة بإسناد الإدارة التنفيذية وجهات المراجعة صلاحيات للتحقق من دقة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	88	4.30	.745	.079
يسعى مجلس الإدارة إلى استخدام وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات (الشفافية، الوضوح،...) للتأكد من عدم وجود أي ممارسات المحاسبة الإبداعية.	88	4.11	.668	.071
تولي لجنة التعينات والمكافآت مسؤولية التأكد من استقلالية الاعضاء المستقلين بشكل مستمر يساهم في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية.	88	3.94	.889	.095
تسعى لجنة التعينات والمكافآت لإعداد السياسات الخاصة بمنح المزايا والحوافز في الشركة.	88	3.90	.858	.091
تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية	88	3.84	.945	.101
تعمل لجنة المراجعة على مناقشة مستوى الأخطاء وحالات الغش التي كشفت في تقرير المراجعة الخارجية مع المراجع الداخلي والحد منها.	88	3.99	.851	.091
تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه عقد صفقات مشبوهة أو إبرام عقود مالية مع الأطراف ذوي العلاقة للحد منها.	88	3.89	.808	.086
تعمل لجنة المراجعة على وضع برنامج للموظفين وغيرهم للتقرير عن الغش والسلوك غير أخلاقي داخل المجمع والحد منه.	88	4.01	.795	.085
تسعى المراجعة الداخلية إلى تقديم توصيات لتحسين العمليات والسياسات المحاسبية داخل المجمع لتفادي من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	88	3.90	.935	.100
تتيح آلية المراجعة الداخلية متابعة وتقييم وتحليل المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية للمجمع للكشف عن وجود أي خروقات محاسبية.	88	3.98	.711	.076
توفر آلية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة التأكيد بأن الأداء الرقابي في المجمع قوي وفعال	88	4.08	.776	.083
تسعى آلية المراجعة الداخلية على توفير نظام رقابي محاسبي فعال، مصمم بشكل يخدم اهداف الشركة ويحسن من مصداقية التقارير السنوية	88	4.06	.793	.085
استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	88	3.9991	.49688	.05297

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مجلس الإدارة بإسناد الإدارة التنفيذية وجهات المراجعة صلاحيات للتحقق من دقة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	54.070	87	.000	4.295	4.14	4.45
يسعى مجلس الإدارة إلى استخدام وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات (الشفافية، الوضوح،...) للتأكد من عدم وجود أي ممارسات المحاسبة الإبداعية.	57.737	87	.000	4.114	3.97	4.26
تولي لجنة التعينات والمكافآت مسؤولية التأكد من استقلالية الاعضاء المستقلين بشكل مستمر يساهم في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية.	41.622	87	.000	3.943	3.75	4.13
تسعى لجنة التعينات والمكافآت لإعداد السياسات الخاصة بمنح المزايا والحوافز في الشركة.	42.604	87	.000	3.898	3.72	4.08
تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية	38.108	87	.000	3.841	3.64	4.04
تعمل لجنة المراجعة على مناقشة مستوى الأخطاء وحالات الغش التي كشفت في تقرير المراجعة الخارجية مع المراجع الداخلي والحد منها.	43.974	87	.000	3.989	3.81	4.17
تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه عقد صفقات مشبوهة أو إبرام عقود مالية مع الأطراف ذوي العلاقة للحد منها.	45.095	87	.000	3.886	3.72	4.06
تعمل لجنة المراجعة على وضع برنامج للموظفين وغيرهم للتقرير عن الغش والسلوك غير أخلاقي داخل المجمع والحد منه.	47.332	87	.000	4.011	3.84	4.18
تسعى المراجعة الداخلية إلى تقديم توصيات لتحسين العمليات والسياسات المحاسبية داخل المجمع لتفادي من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	39.100	87	.000	3.898	3.70	4.10
تتيح آلية المراجعة الداخلية متابعة وتقييم وتحليل المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية للمجمع للكشف عن وجود أي خروقات محاسبية.	52.491	87	.000	3.977	3.83	4.13
توفر آلية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة التأكيد بأن الأداء الرقابي في المجمع قوي وفعال.	49.291	87	.000	4.080	3.92	4.24
تسعى آلية المراجعة الداخلية على توفير نظام رقابي محاسبي فعال، مصمم بشكل يخدم اهداف الشركة ويحسن من مصداقية التقارير السنوية.	47.988	87	.000	4.057	3.89	4.22
استخدام الآليات الداخلية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	75.501	87	.000	3.99905	3.8938	4.1043

الملحق رقم (16)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعمل آلية المراجعة الخارجية على جمع أدلة الإثبات للشركة محل المراجعة بالتأكد من أن الأصول الملموسة موجودة فعلاً.	88	4.18	.704	.075
تتوفر الخبرة المهنية والأكاديمية اللازمة عند المراجع الخارجي لاستخدام الإجراءات الفحص التحليلي لإكتشاف التلاعبات السلبية.	88	4.10	.728	.078
يحرص المراجع الخارجي على تقييم مدى التزام المجمع بالسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وخلو القوائم المالية.	88	4.14	.790	.084
يتحقق المراجع الخارجي من سجلات الجرد ويتأكد من الوجود الحقيقي لعناصر المخزونات ويستبعد البضاعة التالفة.	88	3.90	.995	.106
الحرص على وضع استراتيجيات سليمة للمجمع عند عمليات الاندماج والاستحواذ بناء على أسس قانونية لضمان عدم وجود إي تلاعبات.	88	3.90	.885	.094
تجسيد القيم والمواثيق للتصرفات السليمة في إعداد القوائم المالية عند التنافس على السيطرة على الأسواق للحد من أي تلاعبات محاسبية.	88	3.94	.835	.089
الإلتزام بالأنظمة والتشريعات أو القوانين السائدة في البيئة الوطنية والعالمية تساهم في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	88	4.00	.802	.086
يخضع المجمع إلى الرقابة على الجودة على أدائه المالي من طرف جمعيات مهنية من شأنها فرض طرق ملائمة للمراجعة النوعية.	88	3.95	.870	.093
يلجأ المجمع إلى الخبير المالي والمحاسبي عند اختيار المعالجات والسياسات المحاسبية البديلة للتقليل من الاجتهادات الشخصية.	88	3.97	.809	.086
مراجعة التقارير المالية وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية والدولية تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	88	3.91	.839	.089
يساهم النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة الخاصة بالكشف عن التلاعبات المحاسبية في وضع استراتيجيات وقواعد في الشركة.	88	3.93	.755	.080
استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	88	3.9928	.46767	.04985

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تعمل آلية المراجعة الخارجية على جمع أدلة الإثبات للشركة محل المراجعة بالتأكد من أن الأصول الملموسة موجودة فعلاً.	55.741	87	.000	4.182	4.03	4.33
تتوفر الخبرة المهنية والأكاديمية اللازمة عند المراجع الخارجي لاستخدام الإجراءات الفحص التحليلي لإكتشاف التلاعبات السلبية.	52.878	87	.000	4.102	3.95	4.26
يحرص المراجع الخارجي على تقييم مدى التزام المجمع بالسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وخلو القوائم المالية.	49.087	87	.000	4.136	3.97	4.30
يتحقق المراجع الخارجي من سجلات الجرد ويتأكد من الوجود الحقيقي لعناصر المخزونات ويستبعد البضاعة التالفة.	36.759	87	.000	3.898	3.69	4.11
الحرص على وضع استراتيجيات سليمة للمجمع عند عمليات الاندماج والاستحواذ بناء على أسس قانونية لضمان عدم وجود إي تلاعبات.	41.334	87	.000	3.898	3.71	4.09
تجسيد القيم والمواثيق للتصرفات السليمة في إعداد القوائم المالية عند التنافس على السيطرة على الأسواق للحد من أي تلاعبات محاسبية.	44.279	87	.000	3.943	3.77	4.12
الإلتزام بالأنظمة والتشريعات أو القوانين السائدة في البيئة الوطنية والعالمية تساهم في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	46.770	87	.000	4.000	3.83	4.17
يخضع المجمع إلى الرقابة على الجودة على أدائه المالي من طرف جمعيات مهنية من شأنها فرض طرق ملائمة للمراجعة النوعية.	42.651	87	.000	3.955	3.77	4.14
يلجأ المجمع إلى الخبير المالي والمحاسبي عند اختيار المعالجات والسياسات المحاسبية البديلة للتقليل من الاجتهادات الشخصية.	46.004	87	.000	3.966	3.79	4.14
مراجعة التقارير المالية وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية والدولية تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	43.696	87	.000	3.909	3.73	4.09
يساهم النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة الخاصة بالكشف عن التلاعبات المحاسبية في وضع استراتيجيات وقواعد في الشركة.	48.853	87	.000	3.932	3.77	4.09
استخدام الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	80.089	87	.000	3.99277	3.8937	4.0919

الملحق رقم (17)

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
المحور الأول	3.7622	.32688	88
المحور الثاني	3.0227	.47355	88
المحور الثالث	3.9991	.49688	88
المحور الرابع	3.9928	.46767	88

Correlations

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الأول	Pearson Correlation	1	.254*	.828**	.788**
	Sig. (2-tailed)		.017	.000	.000
	N	88	88	88	88
المحور الثاني	Pearson Correlation	.254*	1	-.104-	-.078-
	Sig. (2-tailed)	.017		.333	.468
	N	88	88	88	88
المحور الثالث	Pearson Correlation	.828**	-.104-	1	.607**
	Sig. (2-tailed)	.000	.333		.000
	N	88	88	88	88
المحور الرابع	Pearson Correlation	.788**	-.078-	.607**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.468	.000	
	N	88	88	88	88

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

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

الملحق رقم (18)

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	828.204[a]	646	.000
Likelihood Ratio	321.263	646	1.000
Linear-by-Linear Association	48.285	1	.000
N of Valid Cases	88		

a. 702 cells (100.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .01.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	683.289[a]	684	.500
Likelihood Ratio	340.139	684	1.000
Linear-by-Linear Association	5.601	1	.018
N of Valid Cases	88		

a. 741 cells (100.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .01.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	1019.585[a]	836	.000
Likelihood Ratio	349.701	836	1.000
Linear-by-Linear Association	59.697	1	.000
N of Valid Cases	88		

a. 897 cells (100.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .01.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	873.550[a]	722	.000
Likelihood Ratio	326.321	722	1.000
Linear-by-Linear Association	53.999	1	.000
N of Valid Cases	88		

a. 780 cells (100.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .01.