

## دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

## دراسة ميدانية لبعض الشركات المسيرة في البورصة بالجزائر.

## ***The role of corporate governance mechanisms in exercising accounting reservation***

- A field study of some companies listed on the stock exchange in Algeria -

<b>عط الله عمر</b> مخبر اقتصاديات الطاقات المتتجدة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي -الجزائر- <a href="mailto:omaratallah@univ-eloued.dz">omaratallah@univ-eloued.dz</a>	<b>بلال نصيرة<sup>1</sup></b> مخبر اقتصاديات الطاقات المتتجدة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي -الجزائر- <a href="mailto:bilal-necira@univ-eloued.dz">bilal-necira@univ-eloued.dz</a>
---	--

30/06/2022 تاريخ النشر:

تاریخ القبول: 26/05/2022

تاریخ الاستلام: 14 / 03 / 2022

## المُلْخَصُ:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر، وقد تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى بعض الشركات المسورة في البورصة بالجزائر (شركة أليانس للتأمينات وشركة صيدال وبيفارم للصناعات الصيدلانية) حيث تم توزيع استبيان على عينة من الأطراف الداخلية والخارجية المعنية بتطبيق آليات حوكمة الشركات بالجزائر وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن آليات حوكمة الشركات بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر تساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: آليات حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، الشركات المسرعة في البورصة بالجزائر.

تصنيف Z02;Z21 :JEL

---

## Abstract :

This study aims to know the role of corporate governance mechanisms in limiting the practice of creative accounting in companies listed on the stock exchange in Algeria. An applied study was conducted at the level of some companies listed on the stock exchange in Algeria (Alliance Insurance, Saidal and Biopharm for Pharmaceutical Industries), where a questionnaire was distributed to a sample of The internal and external parties concerned with the application of corporate governance mechanisms in Algeria. The study concluded a set of results, the most important of which is that the mechanisms of corporate governance in companies listed on the stock exchange in Algeria contribute to the practice of creative accounting through the mechanism of the board of directors, which is an internal mechanism for corporate governance.

**Keywords:** Mechanisms of corporate governance, creative accounting, companies listed on the stock exchange in Algeria.

**JEL classification codes:** Z02 ;Z21

المؤلف المرسل. بلال نصيرة.<sup>١</sup>

## مقدمة

عرف النظام الرأسمالي أزمات مالية واقتصادية عديدة، مما أدى إلى انهيار شركات كبرى، ويرجع أغلب الباحثين أن الممارسات اللاأخلاقية من فساد مالي ومحاسبي وإداري، ما جعل الدول تسعى لتبني نظام رقابي فعال لتفادي هذه الأزمات يتمثل في تطبيق آليات حوكمة الشركات، بحيث أصبحت الأسواق المالية المطبقة لمبادئ الحوكمة محل أنظار المستثمرين لأنهم ليسوا على استعداد بأن يتحملوا نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 2. الإشكالية الرئيسية

ما مدى مساعدة دور آليات حوكمة الشركات في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟

#### 3. الأسئلة الفرعية:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين التدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟

#### 4. فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

##### . الفرضية الرئيسية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين آليات حوكمة الشركات والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟

##### . الفرضيات الفرعية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين مجلس الإدارة والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر؟

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين لجان المراجعة والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسيرة في البورصة بالجزائر؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين التدقيق الداخلي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسيرة في البورصة بالجزائر؟
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين التدقيق الخارجي والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسيرة في البورصة بالجزائر؟

## 5. أهمية البحث

تظهر أهمية البحث مما تشهده الشركات المسيرة في البورصة بالجزائر من عدة اضطرابات متعلقة بالجانب المالي، كذلك تدهور قيمة الأسهم بهذه الشركات بصفة تدريجية، لذلك طرقنا إلى هذه الدراسة من أجل الوقوف على هذه التحولات والاضطرابات، وخاصة فيما يخص تطبيق آليات الحكومة في الشركة والعمل على إضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، من خلال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة.

## 6. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- تسلیط الضوء على آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية، وماهية المحاسبة الإبداعية.
- إبراز الدور الذي تلعبه آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في مساهمتها بمارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسيرة في البورصة بالجزائر.
- معرفة أهم الآليات التي تساهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسيرة في البورصة بالجزائر.

## 7. منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بمجموعة من المناهج تتمثل في الآتي:

- المنهج الاستنباطي: التعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بالدراسة.
- المنهج الوصفي: من أجل تكوين الأساس النظري والفكري للدراسة.
- المنهج التحليلي: لتحليل البيانات المستخرجة من استمارة الاستبيان.
- المنهج التاريخي: من أجل الاطلاع على الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة.

## 8. حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** حضرت الدراسة على شركة أليانس للتأمينات وشركة صيدال وبيفارم للصناعات الصيدلانية.

- **الحدود الزمنية:** أخذت الدراسة سنة 2021 كحدود زمنية لإجراء الدراسة الميدانية.

#### 9. الدراسات السابقة:

نستعرض الدراسات من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

- دراسة الهمة محمد (2021) بعنوان "دور استخدام آليات حوكمة الشركات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية", حيث هدفت الدراسة إلى تسلیط الضوء على أساليب محاسبية مبتعدة تعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تزايد الاهتمام بممارسة أساليبها والدفع إليها من طرف الشركات بغية تضليل مستخدمي القوائم المالية، والكشف عن الأساليب المحاسبية التي أتبعتها الشركات لإدارة الأرباح وتمهيد الدخل، ومن أهم النتائج المتوصل إليها وجود دافع لمارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات منها: التهرب الضريبي، التأثير على القرارات، وكذلك جودة معايير المحاسبة، والالتزام بها يؤدي إلى التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة رقائقية فاطمة الزهراء وبن خديجة منصف (2020) بعنوان "آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ ) من خلال مجموعة من النتائج الفرعية، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وضع التدابير اللازمة لدعم السلوك المهني الأخلاقي والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة وئام ملاح (2019) بعنوان "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Somiphos بتبسة- حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التركيز على آلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $a<0.05$  أي أنه كلما كان تطبيق آليات الحوكمة الداخلية فعال داخل المؤسسة، كلما قلل ذلك من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

- دراسة مومن فاطمة الزهراء وأخرون (2017) بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث هدفت هذه الدراسة للتعرف على حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها ومعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وتكمّن أهمية حوكمة الشركات في الشفافية والدقة والوضوح فيما تصدره المؤسسة من قوائم مالية لزيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات، ولقد توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تلعب دور فعال ومهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، ويمكن وضع استراتيجية من خلال حوكمة الشركات للحد من المحاسبة الإبداعية لتفادي وقوع المؤسسة في الأزمات.

## I- الإطار النظري لحوكمة الشركات

### 1. مفهوم حوكمة الشركات:

هناك عدة تعريفات لحوكمة الشركات، حيث أنه لا يوجد تعريف موحد لها، ونذكر أهمها فيما يلي: أهمها فيما يلي:

#### 1.1. تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED):

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها عبارة عن الوسائل الداخلية يتم من خلالها تشغيل الشركات والتحكم بها، والتي تضمن مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها، وأيضاً مصلحة الآخرين (IFC، 2004، صفحة 04).

#### 1.2. تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC 2007):

عرفت مؤسسة التمويل الدولية حوكمة الشركات بأنها نظام يتم من خلاله التحكم في أعمال الشركة وإدارتها (مدحت محمد، 2015، صفحة 64).

كما عرفت من منطق آخر على أنها عبارة عن مجموعة من الآليات والمبادئ والإجراءات والقوانين والنظم والإجراءات التي تضمن مجموعة من الخصائص كالانضباط والشفافية والعدالة وإدارة المخاطر...الخ، وذلك بغرض تحقيق جودة الأداء التي تعظم بدورها قيمة المنشأة بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف من مساهمين وإدارة الشركة وأصحاب المصالح للمجتمع ككل (السعيد مبروك، 2019، صفحة 05).

### 2. آليات حوكمة الشركات:

تعتمد حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق إليها من حيث بعدها الداخلي والخارجي وهي كما يلي:

#### 2.1. الآليات الداخلية:

تقوم آليات حوكمة الشركات الداخلية على تحقيق أهداف الشركة، واتخاذ الإجراءات الالزمة، وتمثل هذه الآليات فيما يلي:

1.1.2. مجلس الإدارة: يذكر كل من (Singh H and Harianto F 1989) أن الباحثين والممارسين والناشطين في مجال حوكمة الشركات، يعتبرون أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة.

2.1.2. لجنة المراجعة: تم ظهور مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربنكس أكسلி في سنة 2003، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي، وتتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا وفرنسا وألمانيا ومالزيا وسنغافورة قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة سابقاً في الحكومة.

3.1.2. التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحكومة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسألة الشركة، وفي هذا السياق يرى Archambeault أن كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحكومة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع اكتشاف حالات الغش والتزوير.

## 2.2 الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجية على الشركة، ويمكن ذكر الآليات الخارجية للحكومة، والتي تطرق لها جملة من الأدبيات كما يلي:

- ﴿ عمليات الاندماج والاستحواذ؛
- ﴿ التدقيق الخارجي؛
- ﴿ التشريعات والقوانين (عابي وسردوك، 2017، الصفحات 471-472).

## 3.2 الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات وتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

3.2.1.3. المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثمارتهم.

2.3.2. مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3.3.2. الإدارة: وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة.

4.3.2. أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الموردين والدائنين والعملاء والموظفين (بن محسن الحمدى، 2020، الصفحات 42-43).

## II- الدراسات الأدبية والنظرية للمحاسبة الإبداعية

### 1. تعريف المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية أو ما يطلق عليها Creative Accounting، هي مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة.

وبعد ذلك فإن المحاسبة الإبداعية من المصطلحات الحديثة التي استخدمت مؤخراً في الشركات لمواجهة صعوبات في فترات الركود الاقتصادي، ومن ثم كان على المحاسبين ضغوطات تتمثل في إظهار أرقام ونتائج تعبّر عن أرباح أفضل ولو بصورة نظرية، بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع في الواقع العملي (عمر محمد والساكنى، 2015، صفحة 111).

### 2. دافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

#### 2.1. إدارة الأرباح:

تعرف إدارة الأرباح على أنها مقترن بإعداد تقرير مالي للحصول على منافع خاصة، لذلك تعد إدارة الأرباح من أهم الصور المحاسبية الإبداعية التي تمت مداولتها في أدبيات المحاسبة وتكون على نوعين هما الإدارة الحقيقية للأرباح وهي تؤثر على التدفقات النقدية، وتعتبر إدارة الأرباح ومن خلال الاستحقاقات المحاسبية من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية، ويعتبر النوع الثاني هو الأكثر انتشاراً الذي يندرج ضمن مفهوم المحاسبة الإبداعية ويتضمن الاحتيال ومخالفة المبادئ المحاسبية.

#### 2.2. تمهيد الدخل:

تعتبر عملية تقليل حدة التقلبات في الأرباح المعلنة للشركة على المستوى الطبيعي أو الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في أرقام الدخل المعلن نسبة إلى الدخل المتوقع أو المستهدف خلال المتغيرات الوهمية (المحاسبية) أو المتغيرات الحقيقية (التشغيلية) ويمكن أن يحصل الدخل إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة

بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل، ويمكن اعتبار تمهيد الدخل عملية تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول للمستوى المطلوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية.

### 3.2. التأثير على سمعة الشركة إيجابا في سوق العمل:

تستخدم أحياناً أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحصول على التمويل لتحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة وذلك حتى لا تسمح الظروف المالية (مشاكل السيولة) كظروفها التشغيلية أو الاستثمارية مما يسبب لها أحياناً سداد التزاماتها، ولكن تستطيع الحصول على تمويل من الوحدات الاقتصادية المالية فإنها سوف تخضع للعديد من الشروط الواجب توفرها لغرض التمويل ومن تلك الشروط يجب على الوحدة الاقتصادية ومن خلال أنشطتها والوضع المالي لها وبدأ ذلك من استلام التمويل لغاية سداده مع الفوائد (سيد أحمد محمد، 2020، الصفحات 259-260).

### 3. تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعياً منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعاً من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة والتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطأ دفاعياً أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي ي العمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مسألة مستمرة.

إن ركائز الحوكمة الثلاث والتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلاً إيجابياً، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المسألة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح، كما تعد ضرورية أيضاً لاحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكيد وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (نقموش، 2019، الصفحات 716-717).

## III- الدراسة الميدانية

### 1. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

من أجل الوصول إلى نتائج موضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة، كان لابد من وضع منهجية للدراسة التطبيقية.

### 1.1. عينة الدراسة:

قمنا بتوزيع 60 استمارة شملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ورؤساء مجلس الإدارة، كذلك أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء لجان المراجعة، بالإضافة إلى المدققين الداخليين والمساهمين، بعض الشركات المسورة في بورصة الجزائر.

بلغ العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة 60 استمارة منها 50 استمارة مسترجعة أي بنسبة 83.3% من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع 10 استثمارات أي بنسبة 16.6% منها 05 استثمارات غير صالحة من مجموع الاستثمارات الموزعة بنسبة 8.3%， وبذلك يكون عدد الاستثمارات التي أجريت عليها الدراسة 45 استمارة.

### 2.1. هيكل الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان 29 عبارة بوبت في ثلاث محاور رئيسية وهي:

**المحور الأول:** يتضمن 05 عبارات الغرض منها جمع البيانات ومعلومات تخص أفراد العينة المستجوبة.

**المحور الثاني:** يتضمن 19 عبارات حول آليات حوكمة الشركات، وتم تبويبها إلى أربع أبواب كما يلي:

البعد الأول: يتضمن 05 عبارات حول مجلس الإدارة.

البعد الثاني: يتضمن 05 عبارات حول لجان المراجعة.

البعد الثالث: يتضمن 04 عبارات عن التدقيق الداخلي.

البعد الرابع: يتضمن 05 عبارات حول التدقيق الخارجي.

**المحور الثالث:** يتضمن 5 عبارات حول المحاسبة الإبداعية.

### 3.1. معالجة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة فرز وتحليل إيجابيات أفراد العينة باستخدام برنامج (Spss22)، الذي يتحملة من الأساليب الإحصائية المساعدة، منها التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات والانحرافات المعيارية، معامل الفا كرونباخ لاختبار ثبات وصدق الاستبيان، ومعامل الارتباط بيرسون لتحديد صحة الفرضيات، ولتحديد درجة الموافقة المتعلقة بمحاور الدراسة المعبّر عنها في أجزاء الاستمار، تم الاعتماد على مقياس ليكارث الخماسي وهذا ما يمكن توضيجه من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (01):** يمثل سلم ليكارث الخماسي لتحديد الإجابات.

الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الترميز	5	4	3	2	1

## دور آليات حوكمة الشركات في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية ببعض الشركات المسورة في البورصة بالجزائر-

1.79-1	2.59-1.8	3.4-2.6	4.3-3.5	5-4.4	المتوسط المرجع
--------	----------	---------	---------	-------	----------------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (Spss22).

تم حساب الحدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (1-5) / 5 يساوي 0.8 وهو يمثل الطول الفعلي لكل مجال موافقة.

2.1. صدق وثبات الاستبيان.

سوف يتم الاعتماد على معامل الثبات (الفا كرونباخ)، وكذلك معامل الصدق الذي يتم الحصول عليه من خلال حساب جذر معامل الثبات.

بعد تفريغ الإجابات المتحصل عليها في برنامج (spss22)، تم حساب معامل الفا كرونباخ، وجاءت النتائج على النحو التالي:

### الجدول رقم (02): معاملات ثبات وصدق الدراسة.

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.874	0.764	19	المحور الثاني: آليات حوكمة الشركات
0.742	0.552	05	البعد الأول: مجلس الإدارة
0.734	0.540	05	البعد الثاني: لجان المراجعة
0.562	0.316	04	البعد الثالث: التدقيق الداخلي
0.853	0.728	05	البعد الرابع: التدقيق الخارجي
0.754	0.570	05	المحور الثالث: المحاسبة الإبداعية
0.870	0.758	24	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (Spss22).

من خلال نتائج الجدول رقم (02)، تبين أن أداة الدراسة تتميز بالثبات والصدق، بحيث بلغت قيمة الفا كرونباخ 0.758، وهي قيمة تفوق القيمة المعيارية 0.6، كما بلغت قيمة معامل الصدق 0.870.

### 3.1. الخصائص الديمografية.

سوف يتم التطرق للخصائص الديمografية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان من خلال نوع الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

### الجدول رقم (03): الخصائص الديمografية لعينة الدراسة.

النسبة المئوية	النوع	الخصائص الديمografية	
% 31	09	ليسانس	المؤهل العلمي
% 20	14	ماستر	
% 29	13	ماجستير	
% 20	09	دكتوراه	
%100	45	المجموع	
% 53	24	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
% 29	13	من 5 إلى 15 سنة	
% 18	08	أكثر من 15 سنة	
%100	45	المجموع	
%24	11	مدقق داخلي	الوظيفة
% 15	07	عضو مجلس إدارة	
% 15	07	عضو لجان المراجعة	
% 15	07	مساهم بالشركة	
% 14	06	محافظ حسابات	
%09	04	خبير محاسبي	
%08	03	رئيس مجلس إدارة	
%100	45	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (Spss22).

﴿ المؤهل العلمي: يتضح من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين هم من حملة شهادة ليسانس بنسبة 31% وتلتها حملة ماجستير بنسبة 29%， وفي الأخير حملة ماستر بنسبة 20% ودكتوراه بنسبة 20%.

﴿ الخبرة المهنية: يتضح لنا من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 53%， تلتها الفئة الثانية (من 5 إلى 15 سنة) بنسبة 29%， وفي الأخير نجد الفئة الثالثة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 18%.

## دور آليات حوكمة الشركات في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية ببعض الشركات المسورة في البورصة بالجزائر-

ـ الوظيفة: يتضح من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين هم من فئة المدققين الداخليين بنسبة 62%， تليها فئة أعضاء مجلس الإدارة بنسبة 15%， ثم فئة لجان المراجعة بنسبة 15%， وأيضاً فئة المساهمين بالشركة بنفس النسبة 15%， وبعدهم فئة ملخصي الحسابات بنسبة 14%， وفئة الخبراء المحاسبين بـ 9%， وأخيراً فئة رؤساء مجلس الإدارة بنسبة 8%.

### 4.1. تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة:

قام الباحثان بتحليل وصفي لكامل إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان المقدم لأفراد عينة الدراسة، من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة عن حدا.

4.1.1. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة: على المحور الخاص بـ آليات حوكمة الشركات. يتم ذلك من بتحليل كل عبارات الأبعاد الخاصة بهذا المحور كما يلي: أولاً. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد مجلس الإدارة: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بعد مجلس الإدارة.

#### الجدول رقم (04): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وبعد مجلس الإدارة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
01	يوفّر أعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات والوسائل لتحقيق مصالح الشركة.	3.755	0.856	موافق
02	إعداد القوائم المالية وترشيح المديرين التنفيذيين ومكافئات أعضاء مجلس الإدارة تقع على مسؤولية مجلس الإدارة بالشركة.	3.666	1.066	موافق
03	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة بين مختلف فئات المساهمين.	3.822	0.833	موافق
04	عدد أعضاء مجلس الإدارة يعتبر عامل مهم في فعالية مجلس الإدارة.	3.577	1.055	موافق
05	مجلس الإدارة يشارك في تشكيل الاستراتيجية والأهداف والسياسات العامة للشركة.	4.266	0.687	موافق
	كل فقرات بعد مجلس الإدارة.	3.817	0.533	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومحرّجات برنامج (Spss-V22).

من خلال الجدول رقم (04) نجد الاتجاه العام لاجابات المبحوثين حول البعد الأول لآليات حوكمة الشركات، هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.817 وهي تقع في المجال الرابع (4.3-3.5) وبانحراف معياري يقدر ب 0.533، وهذه النتائج تعكس الأهمية الكبيرة لأعضاء مجلس الإدارة بحوكمة الشركات.

ثانياً. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد لجان المراجعة: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بعد لجان المراجعة بالشركات.

#### الجدول رقم (05): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة بعد لجان المراجعة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
06	ت تكون لجان المراجعة من أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين.	3.488	0.991	موافق
07	لجان المراجعة بالشركة هم أعضاء ذات خبرة عالية في المجال المالي والمحاسبي.	4.066	0.836	موافق
08	تزداد فعالية حوكمة الشركات بعدم ملكية أعضاء لجان المراجعة الأسهـم بالشركة.	3.511	1.254	موافق
09	من مهام لجنة المراجعة العمل على التأكـد من مدى التزام الشركة بـتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	3.911	0.995	موافق
10	التأهـيل العلمـي والعملـي لأعضـاء لجان المراجـعة دليل على فـعالية حوكمة الشركات.	3.977	0.839	موافق
	كل فقرات بعد لجان المراجعة	3.791	0.590	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).

من خلال الجدول رقم (05) نجد الاتجاه العام لاجابات المبحوثين حول البعد الثاني لآليات حوكمة الشركات، هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.791 وهي تقع في المجال الرابع (4.3-3.5) وبانحراف معياري يقدر ب 0.590، وهذه النتائج توضح بدقة أهمية لجان المراجعة بحوكمة الشركات.

ثالثاً. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد التدقيق الداخلي: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بعد التدقيق الداخلي بالشركات.

#### الجدول رقم (06): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة بعد التدقيق الداخلي.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
11	ت تكون لجان المراجعة من أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير	4.288	0.260	موافق

## دور آلية حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية ببعض الشركات المساعدة في البورصة بالجزائر.

			تنفيذين.	
موافق تماما	0.668	4.311	لجان المراجعة بالشركة هم أعضاء ذات خبرة عالية في المجال المالي والمحاسبي.	12
موافق	1.070	3.888	تزايد فعالية حوكمة الشركات بعدم ملكية أعضاء لجان المراجعة الأسههم بالشركة.	13
موافق	1.095	3.600	من مهام لجنة المراجعة العمل على التأكيد من مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	14
موافق	0.510	4.022	كل فقرات بعد التدقيق الداخلي.	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).

من خلال الجدول رقم (06) نجد الاتجاه العام لـإجابات المبحثين حول البعد الثالث لـالآليات حوكمة الشركات، هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 4.022 وهي تقع في المجال الرابع (4.3-3.5) وبانحراف معياري يقدر ب 0.510، وهذه النتائج توضح بدقة أهمية التدقيق الداخلي بـحوكمة الشركات.

رابعاً. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد التدقيق الخارجي: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بعد التدقيق الخارجي بالشركات.

الجدول رقم (07): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة بعد التدقيق الخارجي.

الرقم	الفرص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
15	من بين الأهداف الرئيسية للمدقق الخارجي هو اكتشاف الغش والأخطاء بالقوائم المالية للشركة.	4.311	0.874	موافق
16	كفاءة المدقق الخارجي دليل على فعالية مبادئ حوكمة الشركات.	3.775	1.208	موافق تماماً
17	الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للشركة من طرف المدقق الخارجي يساهمان في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.	3.777	1.428	موافق
18	التدقيق الخارجي تمنع حدوث أزمات مالية للشركة.	3.555	1.253	موافق
19	لا يمكن حدوث تعارض بين مصالح المدقق الخارجي ومصلحة الشركة.	3.200	1.272	محايد
	كل فقرات بعد التدقيق الخارجي	3.720	0.844	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).  
من خلال الجدول رقم (07) نجد الاتجاه العام لإجابات المبحثين حول البعد الرابع لآليات  
حوكمة الشركات، هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.720 وهي تقع في المجال  
الرابع (4.3-3.5) وبانحراف معياري يقدر ب 0.844، وهذه النتائج توضح بدقة أهمية التدقيق الخارجي  
بحوكمة الشركات.

تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة: على المحور الخاص بالمحاسبة الإبداعية: الجدول التالي يبين تحليل المحور الخاص بممارسة المحاسبة الإبداعية كما يلي:

## الجدول رقم (08): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الفقرات	الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
20	تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى.	موافق	3.566	0.512	الانحراف المعياري
21	تسعى الشركة إلى إرساء الشفافية والإفصاح بغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة.	موافق	3.455	0.590	المتوسط الحسابي
22	تلزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية بمبدأ التكلفة التاريخية.	موافق	3.400	0.624	الانحراف المعياري
23	يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعة في القوائم المالية الخاصة بالشركة.	موافق	3.652	0.422	الدرجة
24	يتم تسجيل عملية تخص إيراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا	موافق	3.610	0.523	المتوسط الحسابي
	كل فقرات بعد المحاسبة الإيداعية.	موافق	3.588	0.534	الانحراف المعياري

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).

الرابع (4.3-3.5) وبانحراف معياري يقدر ب 0.534  
الحالات الإبداعية، هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.588 وهي تقع في المجال  
من خلال الجدول رقم (08) نجد الاتجاه العام لـإجابات المبحوثين حول المحور الخاص

## 5.1. تحليل واختبار الفرضيات:

من خلال هذا العنصر سوف نقوم باختبار فرضيات الدراسة الموضوعية والإجابة على الإشكالية المطروحة.

### 1.5.1. اختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة:

الجدول التالي يبين اختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة بواسطة اختبار Kolmogorov-Smirnov.

## الجدول رقم (09): اختبار طبيعة التوزيع بواسطة Kolmogorov-Smirnov

Sig	محاور الدراسة
0.08	المحور الثاني: آليات حوكمة الشركات (المستقل).
0.15	المحور الثالث: المحاسبة الإبداعية (التابع).

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة  $Sig$  أكبر تماماً من 0.05 وهذا يدل على أن محاور الدراسة والاستبيان كل يتابع التوزيع الطبيعي.

### 2.5.1. اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تأكيد نتائج اختبار التوزيع، تبين أن محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وعليه فإن الاختبارات التي سوف تطبق لاختبار فرضيات الدراسة هي الاختبارات المعلمية.

#### الجدول رقم (10): اختبار فرضيات الدراسة.

الدالة الإحصائية Sig	معامل الارتباط Pearson	فرضيات الدراسة
0.01	0.449	الفرضية الفرعية الأولى
0.00	-0.91	الفرضية الفرعية الثانية
0.01	-0.141	الفرضية الفرعية الثالثة
0.01	0.231	الفرضية الفرعية الرابعة
0.00	0.490	الفرضية الرئيسية

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss-V22).

الفرضية الفرعية الأولى: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية  $Sig$  أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائيا بين مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر بـ(0.499) نقول بأن هناك ارتباط طردي متوسط بين مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

الفرضية الفرعية الثانية: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية  $Sig$  أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر بـ(0.091) نقول بأن هناك ارتباط عكسي ضعيف بين لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية، ومنه نقبل الفرضية البديلة ( $H1$ ) ونرفض الفرضية الصفرية ( $H0$ ).

الفرضية الفرعية الثالثة: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية  $Sig$  أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين التدقيق الداخلي والحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر ب(0.141-0) نقول بأن هناك ارتباط عكسي ضعيف بين التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

**الفرضية الفرعية الرابعة:** نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية Sig أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر ب(0.231) نقول بأن هناك ارتباط طردي ضعيف بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

**الفرضية الرئيسية:** نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية Sig أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين آليات حوكمة الشركات و الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر ب(0.490) نقول بأن هناك ارتباط طردي متوسط بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

#### IV- الخاتمة

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية، ومنه قبلنا الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0)، أي أن مجلس الإدارة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية، وبهذا نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0)، أي أن لجان المراجعة يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية، وبهذا نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0)، أي أن التدقيق الداخلي يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، وبهذا نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0)، أي أن التدقيق الخارجي يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بالشركات المسورة في البورصة بالجزائر.

## 1.1 الإقتراحات

- الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية من شأنه أن يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تفعيل السوق المالي ودور كل الآليات للحوكمة من أجل الحد الفعلي لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- وضع إستراتيجية من خلال آليات الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية.

## V- المراجع

- ❖ ابراهيم السعيد مبروك. (2019). *الحوكمة وعدم تماثل المعلومات المحاسبية*. القاهرة: مؤسسة الباحث للاستشارات البحثية.
- ❖ ابو النصر مدحت محمد. (2015). *الحوكمة الرشيدة: فن ادارة المؤسسات عالية الجودة*. القاهرة: دار الكتب المصرية.
- ❖ حسن عمر محمد، وسعد الساكنى. (2015). *معايير المحاسبة الدولية وأزمة المالية العالمية*. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي.
- ❖ خليدة عابي، وفاتح سردوك. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المراجعة الخارجية-دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين المستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر. *مجلة رؤى اقتصادية*، العدد 12.
- ❖ شيرين سيد أحمد محمد. (2020). *أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية*.- *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، العدد .01
- ❖ عادل نقموش. (2019). *الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر-دراسة ميدانية*.- *مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير*.
- ❖ عبد العظيم بن محسن الحمدى. (2020). *حوكمة الشركات*. صناعة: دار الكتب الوطنية.
- ❖ IFC .(2004) .*The Russia corporate governance manual* .USA: Alpina Business Book.