

دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

The Role of Corporate Governance Mechanisms in Reducing the Practices of Creative Accounting

محمد الهادي ضيف الله¹، أكرم تقي الدين خنوف²، عماد الدين عوينات³

¹ جامعة الوادي (الجزائر) , difallah-medelhadi@univ-eloued.dz

² جامعة الوادي (الجزائر) , akramtakieddine-khenouf@univ-eloued.dz

³ جامعة الوادي (الجزائر) , aouinat-imadeddine@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2024/12/22

تاريخ القبول: 2024/12/18

تاريخ الارسال: 2024/11/29

Abstract :

مستخلص:

The aim of this study is to determine the role of corporate governance mechanisms in reducing creative accounting practices. Using a descriptive analytical approach, theoretical and practical studies on this topic in Arab countries and abroad were reviewed and the main results were presented. The study concluded that the use of governance mechanisms by economic institutions reduces the practice of creative accounting because these mechanisms are intended to influence the nature of the work through some fundamental issues that limit the ability of governance parties to apply any type of biased accounting procedures.

Keywords: Corporate Governance; Creative Accounting; Corporate Governance Mechanisms.

JEL Classification: G31; M41.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في التلاعب والغش في التقارير المالية، باستعمال المنهج الوصفي التحليلي والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية المتعلقة بالموضوع مع استقراء أهم نتائجها، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق آليات الحوكمة من طرف المؤسسة الاقتصادية يقلص من ممارسة المحاسبة الإبداعية باعتبار أن هذه الآليات تركز على التأثير في طبيعة العمل من خلال مجموعة القضايا الأساسية التي تحد من قدرة أطراف الحوكمة من ممارسة أي نوع من الإجراءات المحاسبية المتحيزة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات؛ المحاسبة الإبداعية؛ آليات حوكمة الشركات.

تصنيفات JEL : G31 ؛ M41.

1. مقدمة

شهدت العقود الأخيرة سلسلة من الأحداث والانهيارات اللافتة في منشآت الأعمال، مما دفع بقضايا حوكمة الشركات إلى مقدمة الاهتمام في الدول النامية والأسواق الناشئة والاقتصادات الانتقالية. جاء ذلك نتيجة للقصور في القوانين والتشريعات المنظمة لأنشطة الأعمال والتجارة، الأمر الذي أسفر عن ممارسات تضليل في التقارير والقوائم المالية. وقد أثرت هذه الممارسات سلبيًا على الأسواق المالية وألحقت الضرر بشركات كبرى، مما أدى إلى خسائر فادحة تكبدها المساهمون وأصحاب رؤوس الأموال. وفي مواجهة هذه التحديات، تحركت العديد من المنظمات والهيئات الدولية لوضع توصيات ومبادئ وآليات تلزم الشركات المدرجة في الأسواق المالية بالالتزام بتطبيقها، بهدف حماية حقوق المساهمين، تحسين المعايير الأخلاقية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولتفعيل هذه المبادئ وضمان تحقيق الشفافية والنزاهة في بيئة الأعمال، بدأت الحكومات والمؤسسات المالية تبني آليات رقابية وإجراءات تنظيمية تهدف إلى تعزيز المساءلة وتحسين كفاءة مجالس الإدارة. ومع تصاعد الوعي بأهمية حوكمة الشركات، ظهرت توجهات جديدة لدعم الاستدامة المالية وتقوية العلاقة بين الشركات وأصحاب المصلحة. وبذلك، يتضح دور تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز استقرار الأسواق المالية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تؤدي إلى تضليل المستثمرين. كما تساهم الحوكمة في رفع مستوى الشفافية والثقة بين الشركات والمستثمرين، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الاستدامة المالية. لذا جاءت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية:

1.1. إشكالية البحث:

كيف تساهم آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
محاولين بذلك في الإجابة على بعض الأسئلة الفرعية:

2.1 أسئلة البحث:

- إلى أي مدى تكمن أهمية حوكمة الشركات في ثقافة المؤسسة؟
- هل لآليات حوكمة الشركات دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3.1 فرضيات البحث:

- تعتبر حوكمة الشركات عامل رئيسي في ثقافة المؤسسة؛
- تعمل آليات حوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4.1 أهمية البحث

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية والدوافع المؤدية إليها وأهم أساليبها إلى جانب محاولة بيان مدى أهمية تفعيل آليات حوكمة الشركات في الحد من هذه الممارسات، وبالتالي دراسة موضوع له علاقة وطيدة بأهم إشكاليات حوكمة الشركات.

وبغرض معالجة هذه الإشكالية قمنا بتقسيم الورقة إلى ثلاث محاور رئيسية، يستعرض المحور الأول الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما يدور المحور الثاني حول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، ثم تطرقنا إل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية، أما المحور الثالث والأخير حاولنا من خلاله بيان مساهمة آليات حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية وأثرها على تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. الدراسات السابقة

إن التدهور الاقتصادي الناتج عن انتشار الفساد المالي والتلاعب بالحسابات المالية باستخدام أساليب متنوعة، إلى جانب ضعف الممارسات الإدارية والمحاسبية التي تظهر في التقارير والقوائم المالية، دفع الباحثين إلى دراسة تأثير حوكمة الشركات كوسيلة فعالة لمعالجة هذه الظواهر السلبية. إذ تُعد الحوكمة أداة محورية لضمان جودة الإفصاح وتعزيز مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات. فعلى المستوى المحلي، تناولت دراسة (فداوي، 2014) دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح، والرقابة، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد أجرت الباحثة هذه الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مدرجة في مؤشر سنوات الدخل المنخفض خلال الفترة بين 2007 و2009، وذلك باستخدام نموذج SBF250 لقياس ممارسات إدارة الأرباح. وأظهرت النتائج وجود دلالات إحصائية تشير إلى فعالية كل من إدارة المخاطر والإفصاح في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما لم تظهر أي دلالات ذات معنى إحصائي بشأن دور الرقابة في تحقيق هذا الهدف.

وفي ذات السياق توصل الباحث (عوادي، 2022) في أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على فعالية استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة الممتدة من 2010 إلى 2019 على مجمع صيدال للأدوية، بحيث تم استعمال نموذج كوثاري 2005 لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية لعينة الدراسة من خلال المستحقات الاختيارية، بالإضافة إلى استبانة لجمع البيانات

وإظهار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ومن ثم تحليلها باستخدام برنامج SPSS.

أجرى الباحثان (ضويفي ومحمودي، 2018) دراسة تناولت دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وركزت الدراسة على تحليل أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية، إلى جانب استكشاف العوامل التي أسهمت في ظهورها، وأبرز آليات الحوكمة المستخدمة للتصدي لها. وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات، المستندة إلى أسس أخلاقية قوية، تؤدي دوراً محورياً في تقليل الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على مختلف مراحل إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية. ويُعزى ذلك إلى تعزيز الحس الأخلاقي والالتزام بمجموعة من المبادئ والقواعد التي تُوجه ممارسات وسلوكيات الجهات المسؤولة عن إدارة الشركات وإعداد التقارير المالية.

كما تناولت دراسة (ملاح، 2019) تأثير آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الآثار السلبية الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على دور مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، ولجنة المراجعة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بولاية تبسة. اعتمدت الدراسة على استبيان كأداة لجمع البيانات، التي تم تحليلها باستخدام برنامج SPSS V20. وأظهرت النتائج أن زيادة فعالية تطبيق آليات الحوكمة الداخلية داخل المؤسسة ترتبط بانخفاض ملموس في الممارسات السلبية المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية.

سعت الباحثة (سبيعة، 2021) إلى تسليط الضوء على دور آليات حوكمة الشركات في التخفيف من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال دراسة تطبيقية أجرتها على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (أوماش - بسكرة). استخدمت الدراسة المقابلة المباشرة مع عدد من موظفي المؤسسة، إلى جانب تحليل قوائمها المالية. وأظهرت النتائج أن المؤسسة مارست المحاسبة الإبداعية خلال الأعوام (2014، 2016، و2017) بهدف تخفيض الأرباح، وذلك وفقاً لما كشفه نموذج جونز المعدل. كما توصلت الدراسة إلى أن آليات حوكمة الشركات تمثل أداة رقابية فعالة تسهم بشكل كبير في منع مختلف أشكال التلاعب المالي.

استهدفت دراسة (Monteiro, Lima Rua, Figueira, & Leite, 2021) استكشاف دور أدوات وآليات الحوكمة في الحد من تطور ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات البرتغالية، وذلك من وجهة نظر المحاسبين المعتمدين في البرتغال. اعتمدت الدراسة على استبيان شمل عينة مكونة من 159 محاسباً معتمداً. وأظهرت النتائج أن غالبية المشاركين أقرروا بوجود تطور ملحوظ في ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن لهذه الممارسات تأثيراً سلبياً على جودة

البيانات المالية. كما أكدت الدراسة ضرورة قيام إدارات الشركات بتفعيل آليات الحوكمة، إلى جانب وضع معايير محاسبية أكثر دقة ووضوحًا للتخفيف من آثار تلك الممارسات السلبية. وسلطت دراسة (Bala Sani & Ruth Oluwayemisi, 2021) الضوء على تأثير آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ست شركات مجمعة مدرجة في بورصة نيجيريا، وذلك خلال الفترة من 2013 إلى 2020. اعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المالية الثانوية المستمدة من التقارير والحسابات السنوية لتلك الشركات. وأظهرت النتائج، باستخدام الاستحقاقات التقديرية وفقًا لنموذج جونز المعدل، أن لجنة المراجعة لها تأثير سلبي كبير في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين تبين أن الملكية الإدارية تُعزز من هذه الممارسات بشكل إيجابي وملحوظ. أما بالنسبة لحجم مجلس الإدارة واستقلاليته، فقد أظهرت الدراسة أنهما لا يؤثران بشكل واضح على ممارسة المحاسبة الإبداعية. تُعد دراسة (Owais, 2021) من بين الدراسات التي تناولت تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على دور لجان التدقيق كمتغير وسيط. أجريت الدراسة ميدانيًا على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، من خلال توزيع استبيانات على المديرين الماليين والمحاسبين ضمن مجتمع الدراسة. تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، وأظهرت النتائج أن حوكمة الشركات تُسهم بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن تطبيق الحوكمة الفعالة يؤدي إلى تقليص تلك الممارسات بشكل ملحوظ. تظهر أهمية دراستنا من خلال تسليط الضوء على أهم آليات الحوكمة الداخلية والخارجية والتي تشمل (المساهمين، مجلس الإدارة، لجان مجلس الإدارة، هيكل الملكية، نظام الرقابة الداخلي، الإفصاح والشفافية، التدقيق الخارجي) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية:

تشكل حوكمة الشركات إطارًا أساسيًا يهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، من خلال حماية حقوق المساهمين والمستثمرين عبر وضع سياسات وآليات تنظيمية تُنظم العلاقة بين الإدارة، مجلس الإدارة، والأطراف ذات الصلة. ومع تطور هذا المفهوم، ظهرت المحاسبة الإبداعية كأداة يمكن استغلالها أحيانًا بشكل غير أخلاقي للتلاعب بالبيانات المالية، مما يؤدي إلى تحسين الصورة المالية للشركة بطريقة لا تعكس أداؤها الحقيقي. وفي هذا السياق، أصبحت العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية محورًا مهمًا في الأبحاث العلمية، حيث

تؤكد الدراسات أن آليات الحوكمة الفعالة تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يعزز الثقة والمصداقية في التقارير المالية للشركات.

1.3 مدخل تمهيدي لحوكمة الشركات:

ترتبط العديد من المفاهيم القانونية الأساسية لحوكمة الشركات بجذورها التاريخية التي تعود إلى منتصف القرن التاسع عشر، حيث نشأت كاستجابة للانهيارات التي شهدتها الشركات في تلك الفترة، بدلاً من أن تكون نتاجاً للتطورات النظرية أو التحديات المرتبطة بالمخاطر التجارية الحديثة والمعقدة (Tricker 2020)، بعد إصدار تقرير كادبوري في المملكة المتحدة في التسعينيات (1992)، حظي مصطلح "حوكمة الشركات" بشعبية واسعة، وتم في نفس العام إطلاق المنشور الأكاديمي حوكمة الشركات - مراجعة دولية. ومع ذلك، يمكن تتبع الحاجة إلى حوكمة الشركات إلى فترات زمنية أقدم في تاريخ الأعمال، حيث تجلت في اللوائح التي أصدرتها لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية منذ عام 1934. بالإضافة إلى ذلك، أدى ظهور الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى تعزيز الحاجة لحوكمة الشركات وتطورها السريع، ويمكن ربط هذا التطور بجذور تاريخية تعود إلى العصور الوسطى، حين كان أصحاب الأعمال يفوضون وكلاء لإدارة أعمالهم (Tricker 2020) إلا أنه لا يوجد تعريف محدد اتفق عليه الباحثون. عرفها كل من (Larcker and Tayan 2011) على أنها: "مجموعة من الآليات الرقابية التي تعتمدها المنظمة لضمان عدم انخراط المديرين في أنشطة تخدم مصالحهم الشخصية، والتي قد تؤدي إلى الإضرار بمصالح المساهمين وأصحاب المصلحة". وكحد أدنى، يشتمل نظام الرقابة على مجلس إدارة يتولى الإشراف على الإدارة، ومدقق خارجي يقدم رأيه بشأن مصداقية القوائم المالية. كما تخضع أنظمة الحوكمة لتأثير مجموعة أوسع من الأطراف، بما في ذلك مالكو الشركة، الدائنون، العملاء، الموردون، النقابات العمالية، محللو الاستثمار، وسائل الإعلام الآلي، والمنظمون (Tricker 2020). هذا وتوصل (Larcker and Tayan 2011) في تعريفه للحوكمة على أنها: "مجموعة من القوانين والأنظمة والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، من خلال اعتماد الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسات".

2.3 أهمية حوكمة الشركات:

يمكن توضيح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية (درويش 2007):

- تعزيز مسؤوليات الإدارة وزيادة مساءلتها، إلى جانب تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية والتأكيد على الشفافية، يساهم في تسريع اكتشاف حالات التلاعب والغش

المالي والفساد الإداري، مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها والتصدي لأسبابها وآثارها قبل تفاقمها وتأثيرها على استقرار الشركة؛

- رفع مستوى أداء الشركة وزيادة قيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، بالإضافة إلى تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، وضمان نزاهة تعاملاتها وعدالة وشفافية المعلومات التي تصدرها، يعزز من قدرتها التنافسية ويزيد من جاذبيتها للاستثمارات، مما يسهم في تحقيق النمو المستدام.

3.3 مبادئ حوكمة الشركات:

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئها المتعلقة بحوكمة الشركات في عام 1999، استجابةً لطلب مجلس المنظمة بوضع معايير وإرشادات لحوكمة الشركات. وقبل نشر المبادئ، أجرت المنظمة مشاورات مع حكومات الدول الأعضاء، والقطاع الخاص، وعدد من المنظمات الدولية، من بينها البنك الدولي، حيث خضعت المبادئ لاحقاً للمراجعة والتنقيح في عام 2004 (Mallin 2019). وقد ركزت المبادئ في صياغتها على الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مع توجيه تشجيع خاص للشركات الأخرى، مثل الشركات الخاصة أو المملوكة للدولة، للاستفادة منها في تحسين حوكمة الشركات، رغم أنها غير ملزمة بتطبيقها. ومع ذلك، حظيت المبادئ بقبول واسع وتم دمجها في مدونات الحوكمة في العديد من الدول المختلفة (Mallin 2019). كما قامت المنظمة بنشر نسخة معدلة من المبادئ في عام 2015 خلال اجتماع مجموعة العشرين في أنطاليا، بمشاركة خبراء من مؤسسات دولية لضمان استمرارية أهميتها ودقتها. وتم اعتماد هذه النسخة المعدلة تحت مسمى "مبادئ مجموعة العشرين/ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات" (OECD/G20 22):

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يعزز إطار حوكمة الشركات الشفافية وكفاءة الأسواق، ويعزز تخصيص الموارد بشكل فعال. كما يجب أن يكون متوافقاً مع حكم القانون ويدعم الإشراف والتنفيذ الفعال.
- الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتسهيل ممارسة هذه الحقوق، مع ضمان المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك حملة الأسهم الأقلية والمساهمين الأجانب. كما يجب توفير الفرصة لجميع المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

- المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء: يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار، ويسمح للأسواق المالية بالعمل بطريقة تساهم في تعزيز الحوكمة الجيدة للشركات.
- دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات: يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصلحة، سواء كانت منصوص عليها في القانون أو ناتجة عن اتفاقيات متبادلة، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة، توفير فرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة.
- الإفصاح والشفافية: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك المركز المالي، الأداء، حقوق الملكية، وممارسات الحوكمة داخل الشركة.
- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الاستراتيجية التي توجه الشركة، وتضمن متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، مع ضمان مساءلة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين.

4.3 آليات حوكمة الشركات:

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات تتمثل فيما يلي:
- **المساهمين (الجمعية العامة):** يُمثلون ملاك الشركة ويشكلون أحد طرفي علاقة الوكالة. تنبثق هذه العلاقة نتيجة توسع الشركات وتعقيد بيئة النشاط التي تواجهها الشركات المعاصرة. يزاول المساهمون حقوقهم المنصوص عليها قانوناً أو من خلال النظام الداخلي للشركة، بهدف الحفاظ على استثماراتهم وضمان حمايتهم. يتم ذلك من خلال مشاركتهم في تعيين أعضاء مجلس الإدارة، وإبداء الرأي والتصويت على القرارات التي من شأنها التأثير على طبيعة ملكيتهم، مثل الاندماج. إلى جانب حقهم في الوصول إلى جميع المعلومات الخاصة بالشركة، والموافقة والتصديق على الحسابات النهائية وغيرها من الحقوق. يهدف كل ذلك لضمان حد أدنى من الرقابة على طريقة إدارة وتشغيل أصول الشركة، خصوصاً وسط رغبتهم في حماية استثماراتهم وممتلكاتهم والاهتمام بدقة وصحة المعلومات المقدمة، وتمثيلها للواقع الفعلي للشركة ووضعها المالي. يسعى المساهمون أيضاً لانتخاب أعضاء مجلس الإدارة الذين يمكنهم حماية استثماراتهم وتطوير ثرواتهم، بالإضافة إلى دراسة كل قرار يؤثر على قيمة استثماراتهم بعناية وتأني (كموش 2021).

- مجلس الإدارة: تُعدُّ مجالس الإدارة الأساس التنظيمي في حوكمة الشركات، حيث تُعتبر هذه المجالس هيكلًا داخليًا يهدف إلى مواءمة مصالح الإدارة والمساهمين. بالإضافة إلى ذلك، تُنظر إلى مجالس الإدارة كآلية تُساهم في تقليل المشكلات المرتبطة بالوكالة، والتي تنشأ عن الفجوة التقليدية بين الملكية والسيطرة في الشركات المدرجة (Maassen 2000). وتتضمن المهام والمسؤوليات الرئيسية لمجلس الإدارة ما يلي:
 - تحديد الأهداف: وضع الأهداف والاستراتيجيات والخطط والسياسات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، بالإضافة إلى مراقبة التقدم المحرز نحو تحقيقها.
 - تعيين القيادة: اختيار رئيس تنفيذي يتمتع بصفات قيادية ملائمة، والتأكد من وجود فريق تنفيذي مؤهل تأهيلاً عالياً لإدارة الشركة.
 - المسائلة أمام أصحاب المصلحة: ضمان أن تكون الشركة مسؤولة أمام أصحاب المصلحة، وتوفير توجهات استراتيجية تعزز نمو الشركة وازدهارها.
 - إرساء الثقافة والقيم: تأسيس ثقافة الشركة وقيمها وأخلاقياتها، مما يساهم في تقليل السلوكيات السيئة والممارسات غير الأخلاقية، ويدعم تحقيق النجاح على المدى الطويل.
- يجب على مجالس الإدارة أن تقتصر أنشطتها على الإشراف على إدارة المنظمة، دون الانخراط في الأنشطة الإدارية اليومية أو التفاصيل التشغيلية. ويتحمل مجلس الإدارة مسؤولية الحصول على خطة تشغيل سنوية من الإدارة، تتضمن الميزانيات السنوية، ومراقبة أداء تلك الخطة (Lipman and Lipman 2006).
- لجان مجلس الإدارة: يمكن لمجلس الإدارة تشكيل لجان فرعية متنوعة، مع الاحتفاظ بمسؤوليته عن المجالات التي تغطيها هذه اللجان. يُفوض مجلس الإدارة لهذه اللجان تنفيذ أنشطة محددة، ويتوجب عليها تقديم تقارير دورية لمجلس الإدارة. تعمل هذه اللجان على تعزيز الأداء من خلال دراسة الأمور بشكل أكثر تفصيلاً، حيث تكون مسؤولة عن إجراء تحليلات معمقة تتعلق بالمسؤوليات الموكلة إليها، ويُفضل أن تتكون هذه اللجان من مديرين مستقلين.
- تتوزع العديد من الواجبات على مجلس الإدارة في أي منظمة، وقد يكون من الأنسب توزيع هذه المهام بين اللجان المختلفة. ومن بين أهم اللجان وواجباتها ما يلي (Mallin 2019):
 - لجنة التدقيق: الإشراف على العلاقات بين المنظمة والمراجعين الخارجيين، بالإضافة إلى مراقبة عملية التقييم المالي للمنظمة، بما في ذلك مراجعة الضوابط الداخلية المتعلقة بالتقارير المالية؛

- لجنة التعويضات: تحدد تعويضات كبار المسؤولين في المنظمة؛
- لجنة التعيينات: تقديم توصيات لمجلس الإدارة بخصوص قائمة مرشحي أعضاء مجلس الإدارة الذين سيتم انتخابهم من قبل المساهمين؛
- لجنة إدارة المخاطر: الاختيارات الاستراتيجية بشأن احتمالات تحقق عوائد في المستقبل البعيد تتناسب مع موارد الشركة وإمكانات مديريها والعاملين بها؛
- لجنة الحوكمة: مراقبة الحوكمة المؤسسية للمنظمة من أجل إرساء قواعد أخلاقية في ثقافة المؤسسة.

■ **هيكل الملكية:** تُعدُّ من أبرز الآليات المؤثرة في فعالية نظام حوكمة الشركات، حيث تختلف هذه الفعالية بناءً على مدى تشتت أو تركيز الملكية. على عكس الملكية المشتتة، فإن الشركات ذات الهياكل الملكية المركزة تخضع لرقابة مستمرة من قبل المساهمين الكبار (المسيطرين) الذين يمتلكون القدرة والدافع لمراقبة سلوك الإدارة وتقييم أدائها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية عند الحاجة. يُسهم ذلك في خلق ضغط على المديرين لاعتماد المعايير والممارسات السليمة في الأعمال، وتعزيز أداء الشركة، خاصةً في ظل ما يمتلكه هؤلاء المساهمون من حقوق تصويت وتأثير قوي في الجمعية العامة للشركة (كموش 2021).

■ **نظام الرقابة الداخلي:** يتطلب إنشاء وتطبيق حوكمة فعالة إدارة مسؤولة تضمن وجود أنظمة للرقابة الداخلية، تهدف إلى تحديد المخاطر ومتابعتها على جميع المستويات. يسهم ذلك في الحفاظ على مستوى معين من الامتثال، مما يضمن موثوقية المعلومات المالية والإدارية، وكفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة، وتقليل احتمالية الاحتيال إلى الحد الأدنى من خلال عمليات التدقيق الداخلية. تُعنى هذه العمليات بمعالجة القضايا المحددة من خلال تنفيذ التوصيات أو خطط العمل التصحيحية المتفق عليها ضمن الأطر الزمنية المطلوبة. من المهم تحديد وترتيب أولويات المخاطر الرئيسية للمؤسسة ووضع ضوابط داخلية للمساعدة في التخفيف من هذه المخاطر. يجب على مجلس الإدارة، أو إحدى لجانه، بالتعاون مع الإدارة والمستشارين القانونيين والمحاسبين المستقلين، إجراء هذا التحليل وتطوير الضوابط الداخلية المناسبة. كما ينبغي إنشاء هيكل لجنة داخل مجلس الإدارة للإشراف على كل خطر رئيسي (Nzechukwu 2017).

■ **الإفصاح والشفافية:** "تُعدُّ الشفافية الدرجة التي تقدم بها الشركة تفاصيل تُكمل وتوضح الحسابات والعناصر والأحداث المبلغ عنها في بياناتها المالية وغيرها من الإيداعات العامة." لذا، يتعين على لجنة التدقيق وضع معايير للشفافية، إذ تُعتبر هذه المعايير ضرورية

للمساهمين لفهم استراتيجية الشركة وعملياتها ومخاطرها وأداء الإدارة بشكل دقيق. يلعب الإفصاح والشفافية دورًا حيويًا في الأداء الفعال لأسواق رأس المال، خاصةً عندما يقوم المساهمون باتخاذ قرارات تتعلق بقيمة الأوراق المالية للشركة. ومع ذلك، قد يؤدي الإفراط في الشفافية إلى إضعاف الموقف التفاوضي للشركة، مما يمنح المنافسين الفرصة لاستغلال المعلومات السرية أو الأولية التي تم الكشف عنها بشأن استراتيجية الشركة. لذلك، يجب على لجنة التدقيق ومجلس الإدارة ككل الموازنة بين تكاليف وفوائد الشفافية عند وضع المبادئ التوجيهية لإعداد التقارير والإفصاح (Larcker and Tayan 2011).

■ **التدقيق الخارجي:** يعتمد المساهمون على التدقيق الخارجي لتقييم صحة وموثوقية المعلومات المالية المعلنة، مما يضمن أن يقدم الطرف الثالث المستقل (مراجع الحسابات) تقييمًا دقيقًا لأداء الشركة ويحدد القيمة العادلة لأوراقها المالية، نظرًا لأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات.

4. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية:

1.4 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعددت التعريفات التي قدمها الباحثون لمفهوم المحاسبة الإبداعية، نظرًا لاختلاف توجهاتهم. تُعرّف المحاسبة الإبداعية بأنها "الإجراءات التي تتبناها منشآت الأعمال بهدف تقليل أرباحها أو زيادتها، من خلال التلاعب بحساباتها بصورة هادئة أو خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، وتُعتبر عملية خداع كبرى". ومن منظور أكاديمي، تُعرّف المحاسبة الإبداعية بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الفعلية إلى ما يرغب فيه المعدون، من خلال الاستفادة من القوانين القائمة أو تجاهل بعضها أو جميعها" (عوادي، 2022). بناءً على ما سبق، يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية تمثل ممارسة تصويرية تهدف إلى إظهار حسابات الشركة بشكل مصطنع، من خلال التغيير أو التلاعب في القيم المحاسبية الحقيقية وتحويلها إلى قيم غير حقيقية. وغالبًا ما يكون ممارسو هذه العملية من المحاسبين ذوي القدرات المهنية العالية، مما يمكنهم من التلاعب بالقيم وفقًا لرغباتهم.

2.4 العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها:

هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منها (العطار،

2018):

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تتيح العديد من المعايير المحاسبية للمؤسسات حرية الاختيار بين البدائل المحاسبية المناسبة لها، مما يساعد في إعداد قوائمها المالية بما يتوافق مع أهدافها ورغباتها ويعكس أداؤها بشكل مرضي.
- حرية التقديرات المحاسبية: يُسمح للإدارة بصياغة التقرير أو التحيز في إعداد التقديرات بطريقة تماثل أو تتسم بالحذر، وفقاً لاحتياجاتها ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية، سواء من خلال تضخيم القيم أو تقليلها.
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: تمنح الإدارة حرية تنفيذ بعض العمليات الحقيقية في توقيت معين، مما يساهم في تحقيق الانطباع المرغوب عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية.
- القيود المحاسبية المزيفة: يمكن استخدامها للتلاعب بقيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتم ذلك من خلال إدخال قيود محاسبية بالتعاون مع طرف ثالث.
- اختيار أساليب محاسبية مختلفة: تسمح بعض القواعد المحاسبية باختيار أساليب محاسبية متنوعة وسياسات محددة، بهدف تقديم صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية.

3.4 أساليب المحاسبة الإبداعية:

يمثل الجدول الموالي أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية (سبعة، 2021):

الجدول رقم (01): أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل
- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس؛	- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة؛	- تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك؛
- تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية	- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية؛	- تسجيل إيراد مزيف؛
	- التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة؛	- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
	- عدم الإفصاح عن بنود	- نقل المصاريف الجارية إلى فترات

محاسبية سابقة ولاحقة؛	النقد المقيدة؛	خارجة وتبعدها عن
- الإخفاق في تسجيل أو	- الذمم المدينة ويتم التلاعب	التدفقات النقدية
تخفيض غير ملائم	من خلال عدم الكشف عن	الخارجية التشغيلية؛
للاللتزامات؛	الديون المتعثرة؛	- توفر إمكانية التلاعب
- نقل الإيرادات الجارية إلى	- تغيير الطرق المحاسبية	بالتدفقات النقدية
فترات مالية لاحقة؛	المتبعة في المحاسبة عن	التشغيلية بهدف التهرب
- نقل المصروفات المترتبة على	الاستثمارات طويلة الأجل؛	جزئياً من دفع الضرائب؛
المؤسسة مستقبلاً إلى	- عدم إدراج الأقساط	- التلاعب بالدخل من
الفترة المالية الحالية	المستحقة خلال العام	العمليات المستمرة وذلك
لظروف خاصة.	الجاري من القروض طويلة	لإزالة البنود غير المتكررة.
	الأجل ضمن الللتزامات	
	قصيرة الأجل؛	
	- إضافة مكاسب محققة من	
	سنوات سابقة إلى صافي ربح	
	العام الجاري.	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (سبيعة، 2021)

5. مساهمة آليات حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية وأثرها على تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية:

1.5 المساهمين (الجمعية العامة):

الجدير بالذكر أن فعالية هذه الآلية تتأثر بشكل كبير بطبيعة هيكل ملكية الشركات. إذ تواجه الشركات ذات هياكل الملكية المشتتة، والتي تضم عددًا كبيرًا من المستثمرين يمتلكون نسبة صغيرة من رأس المال، عددًا من التحديات، منها (كموش 2021):

- وجود عدد كبير من المساهمين: لا يسعى العديد من المساهمين الذين يمتلكون أسهمًا في الشركة إلى الحصول على جزء من الأرباح التشغيلية بقدر ما يركزون على تحقيق عوائد مالية نتيجة للتقلبات السعرية لأسهم الشركة. هذا الأمر يجعلهم يفضلون الأداء على المدى القصير، مما يفرض ضغوطًا على الإدارة لاعتماد سياسات واستراتيجيات تتناسب مع طموحاتهم؛

- قلة الحافز للرقابة: يفتقر المساهمون إلى الحافز للقيام بمراقبة وإشراف حقيقي على أداء الطاقم الإداري، نظرًا لارتفاع تكاليف هذه العملية مقارنة بالعوائد المتوقعة من ملكياتهم الصغيرة، مما يؤثر سلبيًا على قيمة استثماراتهم؛
- التغيير المستمر في حقوق الملكية: تؤدي التغيرات المستمرة في حقوق الملكية، خاصة في الشركات المدرجة في البورصة والتي تضم عددًا كبيرًا من المستثمرين المضاربين، إلى عدم اهتمام هؤلاء المساهمين بتقييم ورقابة أداء الإدارة من خلال حضور الجمعيات العامة.

2.5 مجلس الإدارة:

من خلال المهام والمسؤوليات المتعددة التي يقوم بها مجلس الإدارة، يمكن القول إنه قادر على رصد ومتابعة مدى سلامة الإجراءات المتبعة. كما يُسهم في دعم الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، مما يعزز من قدراتهم المعرفية والفنية، ويفتح أمامهم آفاقًا أوسع للإبداع المسؤول وعددًا أكبر من الخيارات المتاحة. ويُعتبر أعضاء مجلس الإدارة بمثابة الوكلاء عن المساهمين في تنفيذ مهام محددة في الإدارة، مما يفرض عليهم مسؤولية ضمان نمو الشركة واستمرارها على المدى الطويل. إضافةً إلى ذلك، يجب عليهم تحقيق التوازن ورعاية حقوق كافة أصحاب المصلحة، وليس المساهمين فقط. وبالتالي، يتجاوز دورهم مجرد تحقيق الربح ليشمل التأكد من سلامة الإجراءات المعمول بها في الشركة، وفقًا لما تتطلبه عناية الشخص الحريص.

3.5 لجان مجلس الإدارة:

إن ضمان مسؤولية عمل المديرين كأعضاء في لجان مجلس الإدارة لا يكفي لحمايتهم، لذا فإن على أعضاء هذه اللجان الراغبين في تقليل خطر المسؤولية وضمان إمام المجلس بكافة المخاطر المالية وغير المالية التي قد تؤدي إلى التضليل والاحتيال، وانتهاك الضوابط الأخلاقية وإجراءات الإفصاح، الالتزام ببعض المتطلبات القانونية الأساسية، وأهمها (Lipman and Lipman 2006):

- عادةً ما تحتاج لجان المجلس إلى مصادر معلومات مستقلة لدعم أدائها في مراقبة الإدارة. يمكن تحقيق ذلك جزئيًا من خلال وجود وظيفة تدقيق داخلي قوية تعتمد على تقاريرها، أو عبر تعيين رئيس التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق مع تحديد تعويضه ومهامه من قبل اللجنة؛
- يجب على لجان المجلس والإدارة تبني موقف صارم بعدم التسامح مطلقًا مع الاحتيال. يمكن تحقيق ذلك من خلال اعتماد مدونات قواعد السلوك، وإصدار مذكرات متكررة

- تؤكد عدم التسامح مع السلوك غير القانوني أو الاحتيالي، وضمان إمكانية الوصول المباشر إلى لجنة التدقيق للإبلاغ عن السلوك الاحتيالي من قبل الموظفين؛
- من الضروري توضيح نطاق مسؤولية كل لجنة لتجنب أي سوء فهم لدورها. يتم ذلك من خلال تحديد مهامها بوضوح في التقرير السنوي أو في وثيقة أخرى توضح مسؤولياتها؛
- يُسمح للجان مجلس الإدارة بالاستعانة بمدققين مستقلين وخبراء آخرين، حيث يمكن لهذه الخبرات المهنية مساعدة اللجان في تنفيذ بعض الوظائف الأكثر تعقيداً؛
- وضع جدول اجتماعات يتضمن جداول الأعمال المحددة، مع بيان الموضوعات التي ستتم مناقشتها في كل اجتماع، وتواريخ الاجتماعات، والأشخاص المتوقع حضورهم؛
- الاحتفاظ بمحاضر دقيقة لجميع الاجتماعات تتضمن المواضيع التي ناقشت، والنتائج التي تم التوصل إليها، والإجراءات الموصى بها. يهدف ذلك إلى توثيق نشاط اللجنة واستخدامه كمراجع مستقبلية لاسترجاع تقارير ومعلومات ذات صلة بالنشاط الحالي.

4.5 هيكل الملكية:

تُعَدّ الملكية الإدارية إحدى الوسائل التي تُسهم في تحقيق التوازن والتوافق بين مصالح المسيرين والمساهمين، كما تُسهم في تقليل الفجوة والتباين بينهما، مما يحفز المسيرين على تحسين أداء الشركة، وهو ما ينعكس إيجابياً على قيمة عوائدهم الشخصية المرتبطة بأداء الشركة. ومع ذلك، يجب توخي الحذر من احتمالية استغلال هذه السلطة لخدمة مصالح شخصية على حساب صغار المساهمين، مثل استغلال أصول الشركة، أو الحصول على معاملة تفضيلية، أو استغلال المعلومات الداخلية. وتزداد احتمالية ظهور هذه الممارسات في البلدان التي تفتقر إلى حماية قانونية كافية للمستثمرين، حيث يصبح تركيز الملكية بديلاً عملياً لمعالجة أوجه القصور في تلك القواعد القانونية (كموش 2021).

5.5 نظام الرقابة الداخلي:

إن إنشاء نظام حوكمة فعال يستلزم وجود إدارة مسؤولة عن ضمان توافر أنظمة رقابة داخلية قادرة على تحديد المخاطر ومتابعتها على جميع المستويات، مما يُسهم في تعزيز الامتثال وضمان موثوقية المعلومات المالية والإدارية. كما يهدف إلى تحقيق كفاءة استخدام موارد الشركة وفعاليتها، وتقليل احتمالية حدوث عمليات احتيال إلى أدنى مستوى ممكن. وتُعد عمليات التدقيق الداخلي جزءاً أساسياً من هذا الإطار، حيث تعالج القضايا المحددة من خلال تنفيذ التوصيات أو تطبيق خطط عمل تصحيحية ضمن الأطر الزمنية المحددة. وبناءً على ذلك، يمثل نظام الرقابة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تصممها الشركة لضمان حماية أصولها من الضياع أو

السرقه، بالإضافة إلى ضمان تسجيل العمليات بدقة في حساباتها. وتحمل لجنة التدقيق مسؤولية مراقبة فعالية الضوابط الداخلية بهدف التأكد من سلامة البيانات المالية، وحمايتها من أي تلاعب قد تقوم به الإدارة أو الموظفون، مما قد يؤدي إلى نتائج مالية مضللة (Nzechukwu 2017).

6.5 الإفصاح والشفافية:

تُعد الحوكمة الجيدة للشركة الأساس لأي نقاش يتعلق بجودة التقارير المالية، حيث تشكل الشفافية المالية والمحاسبية والمراجعة جزءًا من الإطار الأوسع لحوكمة الشركات. لذلك، ينبغي على مجالس الإدارة السعي نحو تحقيق أعلى مستويات الإفصاح بما يتماشى مع تقديم تقارير واضحة ومفهومة، مع الحرص على عدم الإضرار بالموقف التنافسي للشركة، وذلك لضمان نزاهة واتساق التقارير المالية وفقًا لمعايير إعداد التقارير. كما يتطلب الأمر مراجعة المعلومات المالية المزمع الإفصاح عنها للجمهور أو المحللين الماليين من قبل لجنة التدقيق أو على الأقل عضو واحد منها قبل إصدارها، لضمان دقتها وتجنب أي ضغوط أو مواقف محرجة قد تنتج عن نشر بيانات خاطئة أو مضللة (Lipman and Lipman 2006).

7.5 التدقيق الخارجي:

تستعين الشركات بمدقق خارجي للتحقق من دقة البيانات المالية وفقًا للمعايير المحاسبية السارية، حيث تُرفع نتائج التدقيق مباشرة إلى لجنة التدقيق لضمان عدم تعرض عملية التدقيق لأي تأثير محتمل من قبل الإدارة. يبدأ ذلك بتحديد أفضل الأساليب لتقييم الوضع وتحديد المجالات التي تستدعي اهتمامًا خاصًا. بالإضافة إلى ذلك، يُطلب من المدقق الخارجي إجراء مراجعة لنظام الرقابة الداخلية على مستوى الشركة، بما في ذلك الضوابط المتعلقة بإدارة المخاطر التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية أو تزيد من فرص الاحتيال. ويتضمن دور المدقق الخارجي بالتعاون مع لجنة التدقيق تقييم مدى اتساق تطبيق مبادئ المحاسبة ووضوح البيانات المالية واكتمالها والإفصاح عنها (Larcker and Tayan 2011).

من خلال ما سبق، يتضح أن اعتماد آليات حوكمة الشركات يساهم في تعزيز كفاءة الأداء وتحسين نتائج الشركات، حيث تُعد هذه الآليات بمثابة الأسس الأخلاقية وميثاق العمل الذي يرسخ مبادئ الشفافية المتضمنة في حوكمة الشركات. ويهدف هذا إلى ضمان استمرارية الشركات، وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق، ومواجهة الأزمات المالية بفعالية. وعليه، فإن تطبيق الحوكمة يساهم في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيراتها السلبية على أرقام القوائم المالية، مما يمكن المستخدمين من اتخاذ قراراتهم بصورة سليمة وصحيحة.

6. النتائج واختبار الفرضيات:

سنقوم باختبار الفرضيات من خلال ما تم سرده في الجانب النظري واستقراء نتائج الدراسات السابقة كمايلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في: " تعتبر حوكمة الشركات عامل رئيسي في ثقافة المؤسسة "، قد تم قبولها من خلال الجانب النظري ونتائج أدبيات الدراسة:
- إن تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية أصبح أمراً مهماً وضرورياً تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية؛
- يؤثر مستوى الحوكمة المطبق في الشركة من خلال الجهات الفاعلة والهيئات المختلفة التي تشكل النظام في الشركة، كالقوانين المطبقة واعتماد معايير المحاسبة والتدقيق وأخلاقيات الأطراف الفاعلة وثقافة الشركة على الممارسة المحاسبية التي تنعكس على نوعية وشفافية المعلومات المحاسبية.
- بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في: "تعمل آليات حوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، تم قبولها أيضاً بواسطة الجانب النظري ونتائج أدبيات الدراسة:
- تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلباً على مصداقية القوائم المالية، حيث تعكس صورة غير واقعية تهدف إلى تحقيق مصالح الإدارة، مما يؤدي إلى تضليل المستفيدين من تلك القوائم؛
- إن آليات حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7. الخاتمة:

يتفق الباحثين على أن المؤسسة الاقتصادية تحتاج إلى حوكمة فعالة لتقليل احتمالات المحاسبة الإبداعية خاصة الاحتيال وهذا من خلال تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسة إدارة الأرباح التي تتضمن عمليات الغش والتلاعبات والتي تستخدمها الإدارة لتحقيق أهداف معينة عند إعداد وعرض التقارير المالية للمؤسسة، وهذا باستغلال الثغرات المحاسبية والاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية قصد التأثير على نتائجها، إذ أن دور الحوكمة يكمن في التطبيق الجيد لمبادئها وكذا في دعائم الرقابة التي تعتمد عليها الحوكمة بالشركة، التي تتمثل في آليات حوكمة الشركات الداخلية وآليات حوكمة الشركات الخارجية، والتي لها دور فعال وكبير في الحد من هذه الممارسات.

8. قائمة المراجع والمصادر:

- Larcker, David, and Brian Tayan. 2011. Corporate Governance Matters. New Jersey: FT Press.
- Lipman, Frederick D, and Keith L Lipman. 2006. Corporate Governance Best Practices. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Maassen, Gregory Francesco. 2000. Spencer Stuart An International Comparison of Corporate Governance Models.
- Mallin, Christine A. 2019. Oxford press Corporate Governance. Sixth Edit. United Kingdom: Oxford University Press.
- Nzechukwu, Patrick Onwura. 2017. Internal Audit Practice from A to Z. New York: CRC Press Taylor & Francis Group.
- Tricker, Bob. 2020. The Evolution of Corporate Governance. United Kingdom.
- Olarewaju, O., & Olayiwola, J. (2019). Corporate Tax Planning and Financial Performance in Nigerian Non-Financial Quoted Companies. African Development Review, 31(2), 202-215.
- Bala Sani, A., & Ruth Oluwayemisi, O. (2021). Impact of Corporate Governance Mechanism in Mitigating Creative Accounting Practice of Listed Conglomerate Companies in Nigeria. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 6(21), 39-50.
- Monteiro, A., Lima Rua, O., Figueira, J., & Leite, E. (2021). Practices and mechanisms to mitigate the negative effects of accounting- based earnings management: An empirical study from the professionals' perspective. International Journal of Advanced and Applied Sciences, 8(9), 15-28.
- Owais, W. (2021). THE MODERATING EFFECT OF THE AUDIT COMMITTEES ROLE IN THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND LIMITING OF PRACTICES CREATIVE ACCOUNTING A FIELD STUDY ON THE JORDANIAN INDUSTRIAL COMPANIES. International Journal of Entrepreneurship, 25(1).
- درويش، عدنان حيدر. 2007. حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة.
- كموش، عبد المجيد. 2021. "دور مؤشرات حوكمة الشركات في التنبؤ بالتعثر المالي للشركات - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر -". جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.
- أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - SBF - دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر 250. أطروحة، 8(4)، 126-139. عناية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة باجي مختار عناية.
- حمزة ضويفي، و أحمد محمودي . (2018). دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 01(03)، 374-384.
- حيدر عباس العطار. (2018). دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد. مجلة الدنانير، 14، 463-497.
- عبد القادر عوادى. (2022). استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية - دراسة حالة مجمع صيدال- أطروحة دكتوراه(12)، 117-128. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير : جامعة محمد خيضر.

ناهد سبيعة. (2021). دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب أوماش بسكرة. أطروحة دكتوراه، 13(15)، 693-714. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.

ونام ملاح. (2019). دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(01)، 55-72.

9. قائمة المراجع والمصادر باللغة الانجليزية:

- Larcker, David, and Brian Tayan. 2011. Corporate Governance Matters. New Jersey: FT Press.
- Lipman, Frederick D, and Keith L Lipman. 2006. Corporate Governance Best Practices. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Maassen, Gregory Francesco. 2000. Spencer Stuart An International Comparison of Corporate Governance Models.
- Mallin, Christine A. 2019. Oxford press Corporate Governance. Sixth Edit. United Kingdom: Oxford University Press.
- Nzechukwu, Patrick Onwura. 2017. Internal Audit Practice from A to Z. New York: CRC Press Taylor & Francis Group.
- Tricker, Bob. 2020. The Evolution of Corporate Governance. United Kingdom.
- Olarewaju, O., & Olayiwola, J. (2019). Corporate Tax Planning and Financial Performance in Nigerian Non-Financial Quoted Companies. African Development Review, 31(2), 202–215.
- Bala Sani, A., & Ruth Oluwayemisi, O. (2021). Impact of Corporate Governance Mechanism in Mitigating Creative Accounting Practice of Listed Conglomerate Companies in Nigeria. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 6(21), 39-50.
- Monteiro, A., Lima Rua, O., Figueira, J., & Leite, E. (2021). Practices and mechanisms to mitigate the negative effects of accounting- based earnings management: An empirical study from the professionals' perspective. International Journal of Advanced and Applied Sciences, 8(9), 15-28.
- Owais, W. (2021). THE MODERATING EFFECT OF THE AUDIT COMMITTEES ROLE IN THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND LIMITING OF PRACTICES CREATIVE ACCOUNTING A FIELD STUDY ON THE JORDANIAN INDUSTRIAL COMPANIES. International Journal of Entrepreneurship, 25(1).
- Darwish, Adnan. 2007. Corporate Governance and the Role of the Board of Directors.
- Kemoush, Abdulmajeed. 2021. 'The role of corporate governance indicators in predicting corporate financial distress - a case study of a group of economic organisations in Algeria.' Mohamed Boudiaf University, Msila.
- Amina Fedaoui. (2014). The role of corporate governance pillars in reducing creative accounting practices -SBF - A study of a sample of French joint stock companies listed on the 250 index. Thesis, 8(4), 126-139. Annaba, Faculty of Economics and Management Sciences, Algeria: Baji Mokhtar University Annaba.
- Hamza Doueifi and Ahmed Mahmoudi. (2018). The role of corporate governance in enhancing the quality of accounting information and reducing creative accounting practices. Journal of Development and Applied Economics, 01(03), 374-384.

- Haider Abbas Al-Attar. (2018). The role of creative accounting within the framework of the governance system in combating fraud and manipulation: An exploratory study in a sample of industrial companies in the city of Baghdad. *Journal of Dinanir*, 14, 463-497.
- Abdul Qader Awadi. (2022). Using corporate governance mechanisms to reduce the negative practices of creative accounting - a case study of Sidal complex. Doctoral Thesis (12), 117-128. Biskra, Faculty of Economics, Business and Management Sciences: Mohamed Kheder University.
- Nahid Sabia. (2021). The role of corporate governance in minimising the negatives of creative accounting on the reliability of financial statements - a case study of the Greater Mills of the South Oumach Biskra. Doctoral Thesis, 13(15), 693-714. Biskra, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Algeria: Mohamed Kheder University.
- Weam Mallah. (2019). The role of internal governance mechanisms in reducing creative accounting practices - a case study of the National Organisation for Phosphate Mines in Tebessa. *Journal of Economics, Management and Commercial Sciences*, 12(01), 55-72.