



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استبائية -

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إبراهيم قعيد

من إعداد الطلبة:

أحمد شايب

سليم العابد

عبد الرزاق باهي

اللجنة المناقشة:

مشرفا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. مصطفى عوادي

مشرفا مساعدا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. إبراهيم قعيد

المقيم الأول

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. محمد فيصل مايدة

المقيم الثاني

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. كمال ديدة

السنة الجامعية: 2021/2020م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استبائية -

تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي

إبراهيم قعيد

من إعداد الطلبة:

أحمد شايب

سليم العابد

عبد الرزاق باهي

اللجنة المناقشة:

مشرفا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. مصطفى عوادي

مشرفا مساعدا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. إبراهيم قعيد

المقيم الأول

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

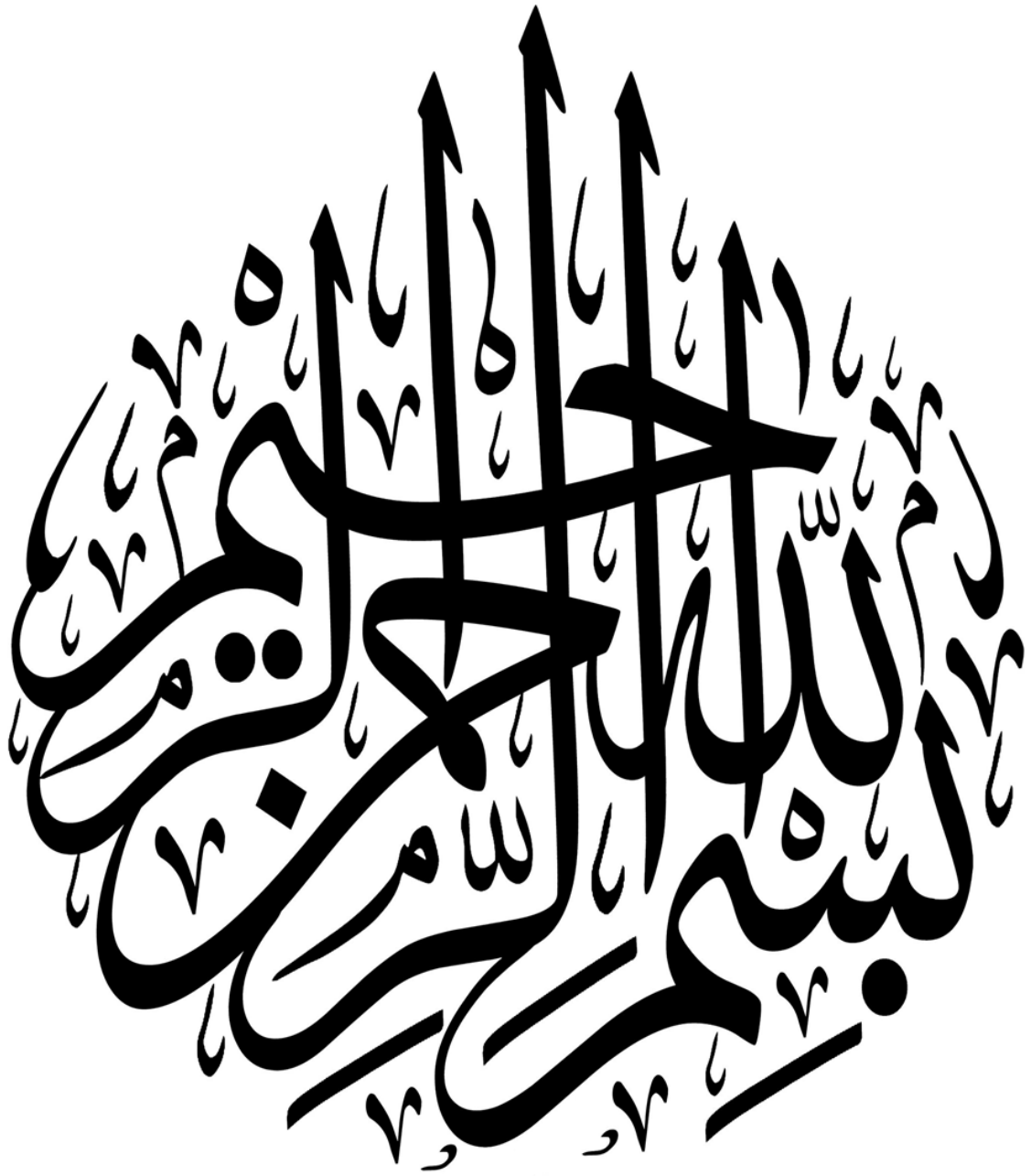
د. محمد فيصل مايدة

المقيم الثاني

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي

د. كمال ديدة

السنة الجامعية: 2021/2020م



إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب
ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه أزكى الصلاة
وأفضل التسليم

أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عز وجل:

﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء:24]

إلى والديا الكريمين حفوضهما الله ورعاهم

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى عائلتي الغالية وفلذات كبدي أولادي

إلى جميع الأساتذة الذين علموني منذ نعومة أظفاري

من أجل العلم والمعرفة

إلى جميع زملائي في العمل

وإلى كل من ساندني ومدُّ لي يد العون في مسيرتي العلمية...

عبد الرزاق

إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب
ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه أزكى الصلاة
وأفضل التسليم

أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عز وجل:

﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء:24]

إلى والديا الكريمين حفوضهما الله ورعاهم

إلى جدتي من أُمِّي أطال الله في عمرها

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى عائلتي الغالية

إلى جميع الأساتذة الذين علموني منذ نعومة أظفاري

من أجل العلم والمعرفة

إلى جميع زملائي في العمل

وإلى كل من ساندني ومدُّ لي يد العون في مسيرتي العلمية...

أحمد

إهداء

بسم من سبب الأسباب وفتح الأبواب وخلق آدم وحواء من تراب
ثم الصلاة والسلام على من لا نبي بعده محمد عليه أزكى الصلاة
وأفضل التسليم

أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذين قال فيهم الله عز وجل:

﴿وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْنِي صَغِيرًا﴾

[الإسراء:24]

إلى والديا الكريمين حفوضهما الله ورعاهم

إلى جدتي من أُمِّي أطال الله في عمرها

إلى جميع إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى عائلتي الغالية

إلى جميع الأساتذة الذين علموني منذ نعومة أظفاري

من أجل العلم والمعرفة

إلى جميع زملائي في العمل

وإلى كل من ساندني ومدُّ لي يد العون في مسيرتي العلمية..

سليم

شكر وعرفان

مصادقا لقوله تعالى:

﴿رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ

وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ [النمل: 19]

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته حمدا طيبا كثيرا مباركا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن منا علينا لإتمام هذا العمل المتواضع والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد:

صعبة هي كلمات الشكر عند انتقائها والأصعب اختزالها في سطور لأنها تشعرنا بمدى قصورنا وعدم إيفائها حق صانعيها

في البداية يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير على الأستاذ المشرف الدكتور مصطفى عوادي والأستاذ المساعد المشرف الدكتور إبراهيم قعيد حفظهما الله ورعاهما وجعلهما ذخرا للعلم والمعرفة ونفع بهم الأمة

كما لا يفوتنا أيضا أن نشكر الأستاذ عبد القادر عوادي على كل مجهوداته المبذولة تجاهنا نسأل الله تعالى أن يوفقه في مساره العلمي والعملية

كما نتوجه بالشكر أيضا للسادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة

هذا البحث وتقييمه

كما لا يفوتنا أن نشكر جميع الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كما لا ننسى أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في هذا العمل.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى معرفة ما دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث اعتمدنا على منهج وصفي تحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتوزيع الاستبانات على عينة من المؤسسات الاقتصادية عمومية كانت أو خاصة، وبعد اكتمال الإجابات على الاستبيان قمنا بتحليل البيانات بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss، حيث خلصت هذه الدراسة الى أنه يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، آليات، مجلس الإدارة، مراجعة داخلية، لجنة المراجعة، محاسبة إبداعية.

Abstract:

This study mainly aimed to find out what the role of internal governance mechanisms is in limiting creative accounting practices, as we relied on a descriptive analytical approach in the study, and to achieve the objectives of the study, we distributed questionnaires to a sample of economic institutions, whether public or private, and after completing the answers to the questionnaire, we analyzed The data was provided by the statistical package for social sciences (SPSS) program, where this study concluded that there is an effect and a statistically significant relationship between internal governance mechanisms in limiting creative accounting practices.

Key words: Corporate governance, mechanisms, board of directors, internal audit, audit committee, creative accounting.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	بسملة
	الإهداء
	شكر وعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
أ - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول آليات الحوكمة الداخلية
3	المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات
3	الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات
4	الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات
5	الفرع الثالث: أهمية حوكمة الشركات
6	المطلب الثاني: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات
6	الفرع الأول: آلية مجلس الإدارة
7	الفرع الثاني: آلية المراجعة الداخلية
9	الفرع الثالث: آلية لجنة المراجعة

10	المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات
10	الفرع الأول: المحددات الخارجية
10	الفرع الثاني: المحددات الداخلية
13	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية
13	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
13	الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية
13	الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية
14	الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الثاني: ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية
15	الفرع الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية
17	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية
24	المطلب الثالث: دوافع، مظاهر وآثار استخدام المحاسبة الإبداعية
24	الفرع الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
25	الفرع الثاني: مظاهر وآثار استخدام المحاسبة الإبداعية
27	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: الدراسات العربية
34	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
36	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على باقي الدراسات السابقة
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
40	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
41	المطلب الثاني: الخصائص العامة للعينة

47	المبحث الثاني: نتائج الدراسة
47	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان
47	الفرع الأول: اختبار وصدق العينة طريقة ألفا كرونباخ
48	الفرع الثاني: التحليل الوصفي للاستبيان
60	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
60	الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى
61	الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية
62	الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
64	خلاصة الفصل
65	الخاتمة
68	قائمة المصادر والمراجع
97-74	الملاحق.

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.1)	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	22
(1.2)	مجتمع وعينة الدراسة	40
(2.2)	خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي	41
(3.2)	خصائص العينة من حيث متغير طابع الملكية للمؤسسة	42
(4.2)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	43
(5.2)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	44
(6.2)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	45
(7.2)	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق	48
(8.2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (بُعد: مجلس الإدارة)	49
(9.2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (بُعد: المراجع الداخلي)	51
(10.2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (بُعد: لجنة المراجعة)	53
(11.2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها (بُعد: المحاسبة الإبداعية)	55
(12.2)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها (بُعد: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)	57
(13.2)	تحليل نتائج الانحدار للفرضية الأولى	60
(14.2)	تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثانية	61
(15.2)	تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة	63

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.1)	محددات الحوكمة	11
(2.1)	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	16
(1.2)	خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي	41
(2.2)	خصائص العينة من حيث متغير طابع الملكية للمؤسسة	42
(3.2)	عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي	43
(4.2)	عينة الدراسة حسب التخصص	44
(5.2)	عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	45

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استبيان الدراسة	75
02	قائمة المحكمين	79
03	مخرجات برنامج spss	80



تمهيد:

بعد الانهيارات العديد التي شهدتها عدة شركات عملاقة وكان ذلك بسبب نقص الشفافية والافصاح المحاسبي من خلال الممارسات الأخلاقية، من فساد مالي ومحاسبي وإداري بغية إظهار المؤسسة في صورة جيدة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، ونظرا لما ينتج عن سلبيات في ممارسات المحاسبة الإبداعية وجب الكشف عن هذه الممارسات من خلال تفصيل أساليب رقابية صارمة ومن بين هذه الأساليب اليات الحوكمة الداخلية وتتمثل في ثلاثة آليات هي آلية مجلس الادارة، وآلية المراجعة الداخلية، وآلية لجنة المراجعة.

الاشكالية الرئيسية:

حظيت حوكمة الشركات بأهمية بالغة في العديد من دول العالم سواء منها المتقدمة أو النامية باعتبارها أسلوب رقابي على القوائم المالية ومن خلال هذا يمكن طرح التساؤل التالي:

• ما دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الأسئلة الفرعية:

- هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

- يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد تأثير ذات دلالة احصائية بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مبررات اختيار الموضوع:

- دراسة الإطار الفكري والمفاهيمي لآليات الحوكمة الشركات وعملية الحد في ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- معرفة ما مدى استخدام آليات الحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- معرفة ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الشركة.
- معرفة ما مدى أهمية الاختيار السليم لآليات حوكمة الشركات ومساهماتها في القضاء على استخدام المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف لهذا البحث بدرجة أولى في التعرف على العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومنه يمكن إبراز الأهداف التالية:
- توضيح المفاهيم الأساسية لمتغيرات البحث: آليات الحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية.
- التركيز على معرفة العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية كلا على حدا والمحاسبة الإبداعية، وأي الآليات الأكثر تأثيرا على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية الحد من ممارسات السلبية المحاسبة الإبداعية وإضفاء الشفافية والمصادقية على القوائم المالية لتقادي الغش والتلاعب من خلال تفعيل تطبيق آليات الحوكمة الداخلية.

حدود الدراسة:

- لكي يكون تحليل الموضوع دقيقا وغير متشعب لابد من حدود لدراسة الموضوع:
- الإطار المكاني: وتمثل في استقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين بولاية الوادي.
- الإطار الزمني: أجريت هذه الدراسة ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2020/2021.

المنهج والأدوات المستخدمة:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث كما تم الاعتماد لغرض التوصل للنتائج على أسلوب الاستبيان، وتوزيع بصفة عشوائية 80 استبانة على الإطارات العاملين داخل المؤسسات والذين يشغلون منصب سواء مجلس الإدارة أو المراجعة الداخلية أو لجنة المراجعة ومن ثم تم ترجمتها بشكل جداول لتفسير العلاقات اعتمادا على برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية SPSS.

صعوبات البحث:

- عدم القدرة على التواصل مع بعض أفراد العينة بشكل مباشر نظرا للظروف السائدة (COVID19).
- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال عدم الإجابة على الاستمارة أو عدم ارجاعها.
- صعوبة التلخيص واختصار المعلومات المتعلقة بالجانب النظري لعدم امكانية التعمق في الموضوع أكثر.
- الصعوبات المتعلقة بالجانب الإحصائي وتحليل النتائج.

محتوى البحث:

تم تقسيم هذا البحث الى فصلين، الأول متعلق بالإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الابداعية حيث تم تسليط الضوء على مفهوم ومبادئ وآليات الحوكمة الداخلية وكذا المحاسبة الابداعية.

أما الفصل الثاني فقد خصصناه الى الجانب التطبيقي للبحث فيما دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة تحليلية إحصائية عن طريق الاستبيان).

الفصل الأول

الإطار النظري للحوكمة الداخلية

والمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

تعود جذور دراسة حوكمة الشركات إلى القرن التاسع عشر نتيجة الازمات التي شهدتها عدة شركات بسبب ممارستها التظليل المحاسبي من خلال فصل الملكية عن الادارة فأصبحت آليات الحوكمة تحضى باهتمام كبير بسبب نجاعتها في الكشف والتصدي للممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

كما عرفت الشركات تحولات اقتصادية في طرق تسييرها ونتاجها وتسوقها ومختلف العمليات المتعلقة بنشاطاتها، وذلك تماشياً مع تطورات البيئة المحيطة بها، ولعل تسيير المؤسسة يمثل الجانب الأساسي في هذا الاهتمام من حيث التطبيق الصارم لآليات الحوكمة والاستخدام الأمثل لها لضمان تطورها واستمرارها وإعطاء المصادقية لها. وتم تقسيم هذا الفصل من قبل الباحثين إلى:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول آليات الحوكمة الداخلية

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول آليات الحوكمة الداخلية

تعتبر حوكمة الشركات أحد أهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي وهذا على مستوى الاقتصاد الجزئي، ونظرا لما تمثله الشركات من عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني وجب تنميتها عليها من الانهيار من ضمان وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها.¹

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف حوكمة الشركات

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات

إن مصطلح الحوكمة أو حوكمة الشركات هو مصطلح فرض نفسه وأوجد قسرا وطواعية والدافع وراء شيوع هذا المفهوم هو تناغمه مع لفظي العولمة والخصخصة اللذان دار حولهما جدل كبير في بداية ظهورهما، ويشير لفظ الحوكمة إلى الترجمة العربية للأصل الإنجليزي للكلمة (Governance) الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب الكلمة حيث تم سابقا اطلاق مصطلحات أخرى مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمية المؤسسة، حوكمة الشركات ومصطلحات أخرى إلا أن الأكثر شيوعا وتداولاً من قبل الكتاب والباحثين هو مصطلح حوكمة الشركات أو الحوكمة المؤسسة.²

كما يرى البعض حوكمة الشركات على أنها "إدارة موارد المؤسسة وخاصة المساهمة بمعرفة أصحاب الملكية الجماعية المشتركة المتمثلين في حملة الأسهم ومجالس الإدارة والمراجع الخارجي والمقرضين والأجهزة الحكومية، والمديرين والعملاء والعاملين بالمؤسسة ولجان المراجعة وذلك بهدف تحقيق الانضباط المالي والإداري وتعظيم القيمة السوقية للأسهم من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المحاسبي ومعايير

¹ محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القدرات المالية لتحسين الأداء المال للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 08.

² علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف، دار صفاء، الأردن، 2016، ص: 23.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية

المراجعة الداخلية والخارجية ومعايير إدارة الجودة الشاملة والتي تضمن الإفصاح والشفافية والمسائلة والاستقلالية والعدالة كمقومات ضرورية للحد من تضارب المصالح¹.

وعليه يمكن تعريف حوكمة الشركات على انها مجموعة النظم والقواعد والإجراءات التي تنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف أصحاب المصالح في الشركة، في إطار المصادقية والعدالة، التي من فضلها يتم استمرار واستدامة الاعمال ورفع كفاءة الشركة في إدارة عملياتها وتحسين قدراتها التنافسية.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

خلفا للأهداف المبتغاة من تطبيق قواعد الحوكمة، يرى البعض أن هناك أهدافا أخرى إضافية الحوكمة الشركات وهي كالاتي:²

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، ومشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين واضطلاعهم بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجات الثقة، وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.
- تمكن الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

¹ فخرا محمود عبد المالك، "أثر حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، مارس 2003، ص214.

² المليحي إبراهيم السيد المليحي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة توقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، 2005 (www.hawkama.net)، تاريخ الاطلاع 2021/05/06.

- توفير الحماية للمساهمين وتقليل النزاعات بين أصحاب المصالح.
- توزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والانضباط في الشركة مع مراعاة مصالح العمال وغيرهم من أصحاب المصالح.
- الحد من الوساطة والمحسوبية واستغلال السلطة للمصالح الخاصة.
- تشجيع الاستثمار المحلي واستقطاب الاستثمار الأجنبي وتعبئة الادخار لتوفير سيولة للمشاريع الاستثمارية وخلق فرص عمل جديدة.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات والخضوع للأحكام العامة للدولة.
- إيجاد هياكل إدارية ذات كفاءة تمكنها من مساءلة الإدارة لصالح المساهمين وأصحاب المصالح.¹

الفرع الثالث: أهمية حوكمة الشركات²

تتبع أهمية تطبيق حوكمة الشركات في جملة من النقاط نوردتها كما يلي:

- 1- أصبحت درجة التزام الشركات والمنظمات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات أحد المعايير التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند اتخاذ قرارات الاستثمار، خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الذي يتسم باشتداد المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، ومن ثم فإن الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجلب الاستثمار واقتحام الأسواق.
- 2- إن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين إدارة الشركات وتجنب التعثر والإفلاس ويضمن تطور الأداء ويساهم في اتخاذ القرارات على أسس سليمة.
- 3- يعمل تبني إطار مبادئ الحوكمة في الشركات إلى ربط المكافآت ونظام الحوافز بالأداء

¹ فيصل محمود السوارة، "قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة الفساد والوقاية منه في الشركات العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، 28، 2009، ص ص 127-128.

² زيدان محمد، بريس عبد القادر، الحوكمة في القطاع المصرفي حالة البنوك الجزائرية الملتقى العلمي الدولي السادس حول الحكم الراشد ودوره في التنمية المستدامة، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، جامعة الجزائر (دالي إبراهيم)- الجزائر، 09-10 ديسمبر 2006.

مما يساعد على تحسين كفاءة أداء الشركة بشكل عام.

4- التمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري

الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.

5- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل

تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي

يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي ترقى مصلحة المساهمين.

6- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين

خاصة الأجانب التمويل المشاريع التوسعية.

7- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد

تضمن حماية حقوقهم.¹

المطلب الثاني: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

يقصد بالآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجموعة القواعد والأساليب التي تتبع من

داخل الشركة للرقابة والإشراف على أنشطتها وفعاليتها، وذلك لزيادة جودة التقرير المالي

ولضمان الالتزام بمتطلبات التقرير الإلزامية، وتتمثل في: آلية مجلس الإدارة، آلية المراجعة

الداخلية، آلية لجان المراجعة.²

الفرع الأول: آلية مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة على أنه: " هيكل مكون من أشخاص، يقوم بتوجيه إدارة الشركة

والإشراف عليها، يتم اختيار أعضائه عن طريق الانتخاب من طرف المساهمين".³

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 28-29.

² وثام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات - تبسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي التبسي - تبسة، المجلد 12، العدد 01، 2019، ص 60.

³ Jickling, M. (2009). Barriers to Corporate Fraud. New York: Nova Sciences Publishers. Stolowy, H., & autres. (2017). comtabilité et Analyse Financière - une perspective globale- (Vol. 4). Paris: De Boeksupérieur, p03.

يمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، لأنه يمثل قمة إطار حوكمة الشركات، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار، ويكون مجلس الإدارة مسؤولاً بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة¹.

◀ مسؤوليات مجلس الإدارة:

ومن مسؤوليات مجلس الإدارة ما يلي:

- على أعضاء مجلس الإدارة ان يعملوا على اساس معلومات كافية، وبذل العناية الواجبة لما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين بطريقة عادلة.
- تطبيق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ بالحسبان مصالح اصحاب العمل
- على مجلس الإدارة ان ينجز المهام المطلوبة مثل عمل خطة استراتيجية شاملة والاشراف والمراقبة واجراء التغييرات اللازمة²

الفرع الثاني: آلية المراجعة الداخلية

لقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال المراجعة والتي نذكر منها:

- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية: IFACI

"المراجعة الداخلية في الشركة، وظيفة مسئولة عن مراجعة دورية للوسائل (الإمكانات) الموجودة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على جميع المستويات، من أجل إدارة ومراقبة الشركة هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، ومن أهدافها الرئيسية في إطار المراجعة الدورية التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية،

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص17.

² طارق محمد فلاح السرحان، دور مجلس الإدارة في شركات المساهمة العامة الأردنية في التقليل من التلاعب في ارباح الشركات-دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة ال البيت، الأردن، 2015، ص31.

المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة"¹.

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وفي هذا السياق فإن كل من المراجعة الداخلية والخارجية تعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتضليل، لذلك يجب أن تكون مستقلة ومنظمة بشكل جيد، وفي هذا الاتجاه يجب أن تتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل مباشر وليس إلى الإدارة.²

◀ مسؤولية الراجع الداخلي:

- تتمثل مسؤوليات المراجع الداخلي فيما يلي:
- تقييم كفاءة العمليات والاجراءات الادارية.
- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تسهيل قيام الاطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ومظم الرقابة.
- تقديم توصيات إلى لجنة التدقيق تشمل أساسا تأكيدات بخصوص سير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- التقييم الموضوعي والمستقل بخصوص الممارسات المحاسبية وطرق اعداد التقارير المالية.
- التحليل الموضوعي للمخاطر المتعلقة بالعمليات المحاسبية والرقابية وتوصيات تتعلق بعمليات التحقيق الخاصة بالتلاعب والاحتيال.³

¹ Sourour AMMAR, Le Rôle de l'Auditeur Interne dans le Processus de Gouvernance de l'Entreprise à Travers l'Evaluation du Contrôle Interne, Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Sfax, 2007, P.03. date of consultation, 03/05/2021. 21h36. http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_S.AMMAR.pdf.

² عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة بحث مقدم على الموقع: www.nazaha.iq/searchweb/muhasbe/2.doc, 2021/05/25، عمان، الأردن، 2005، ص08.

³ محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من ولاية سكيكدة، مجلة ارساد لدراسات الاقتصادية والادارية، مجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2019، ص: 10.

الفرع الثالث: آلية لجنة المراجعة

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربنس اكسلي في سنة 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي. أما في المملكة المتحدة فقد صدر عدد من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة، من أبرزها تقرير Report Smith في سنة 2003، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا، وفرنسا، وألمانيا، وماليزيا وسنغافورة قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة سابقاً¹.

◀ مسؤولية لجنة المراجعة:

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافئة واعفاء المدقق الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها..
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لآليات تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخلين لتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها².

¹ Archambeault, Deborah S., «The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002, p.8.

² فاتح سردوك، أحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر الراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة في الجزائر، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية 23 ديسمبر 2017، ص185.

المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية أنظر الشكل (1) أدناه. ونعرض فيما يلي هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

الفرع الأول: المحددات الخارجية

- يدخل ضمن هذه المحددات الجوانب المتعلقة بتنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة، وتشمل هذه المجموعة:¹
- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.
- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- كفاءة القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية على الشركات.
- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.
- وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.²

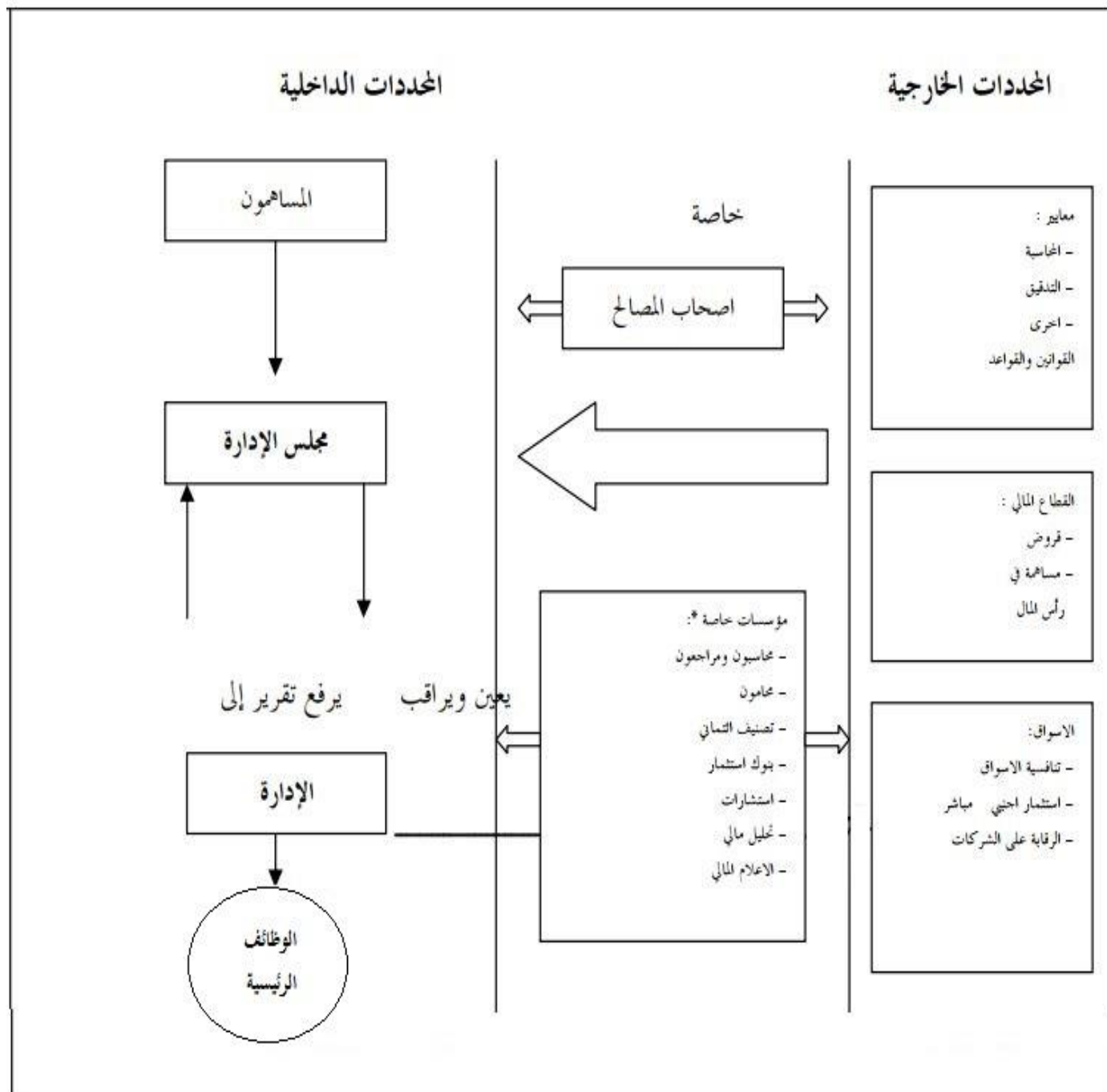
الفرع الثاني: المحددات الداخلية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

¹ FawzyS.(April 2003) Assessment of: Corporate Governance in Egypt. Working paper No. 82 Egypt. The Egyptian Center for Economic Studies . p: 6-7. P:3-4.

² Azab, B. «The Rôle of Commercial Banks in Promoting Corporate Governance of their Clients», paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conférence organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 -8, 2007.

شكل رقم (1.1): يوضح محددات الحوكمة



Source: FawzyS.(April 2003) Assessment of: Corporate Governance in Egypt. Working paper No. 82 Egypt. The Egyptian Center for Economic Studies . p: 6-7. P:3-4.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية

المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني، وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة. وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.¹

¹ Iskander M and N.Chamlou. Corporate Governance: A Framework for Implementation, 2002, P:122. Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region Edited by: S.Fawzy .Washington: World Bank.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

أصبحت المحاسبة الإبداعية سبيل من سبل المؤسسات التي تتبع طرق ملتوية في قياس عملياتها بحيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة لتظليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، إذ واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابله ضغط من أصحاب المصلحة الإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، وهو ما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات الإنتاج أرباحاً أفضل من خلال إدارة الأرباح Earning Smoothing بغرض تجميل الصورة المالية للشركة¹، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحاً صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لا تصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية. وقد وصف (McKenzi 1998) هذه الحالة بقوله عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبتدعها².

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

وهي مجموعة الأساليب والجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتدقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن المحاسبة الإبداعية مظهرين ولهما قانوني يصادق عليه

¹ سميرة عطوي، وفهيمه بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية التسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 15.

² ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، أيار (مايو) 2009، ص 17.

مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي توطأً ينتج عن التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه¹.

- تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو كلها"².

- يعرف كل من (mulford & cpmiskety, 2002) المحاسبة الإبداعية بأنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سير إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل³.

من خلال جملة التعريفات التي مررنا بها فيما سبق نستطيع أن نعرف المحاسبة الإبداعية بما يلي:

- إن المحاسبة الإبداعية تعد طريقة من طرق التلاعب التي ينتهجها المحاسبون الذين يتمتعون بكفاءة عالية وخبرة، من أجل إعطاء صورة زائفة عن المركز المالي وذلك بتصرف في الأرقام المحاسبية بما يروونه يتمشى مع مصالحهم الخاصة مع العمل بالقوانين المسطرة.

الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية

- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
- ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص17.

² جبار ناظم شعلان، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، عدد32، 2015، ص243.

³ Mulford C.W and Chomsky. Yo-Y. The financial numbers game: detecting creative pro accounting practices, New York, 2000, p03.

- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية¹.
 - ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
 - ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.
 - ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية².
- هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
 - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس³؛
 - قدرة المحاسب من خلال خبرته على التحليل والتجميع؛
 - المحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من خلال الخبرة والتقويم الذاتي⁴؛

المطلب الثاني: ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية، يمكن للباحث أن يقترح تعريفها بأنها: الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

كما يتضح من التعريفات السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة

¹ عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14 العدد 02، ديسمبر 2010، مصر، ص: 77.

² رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 96.

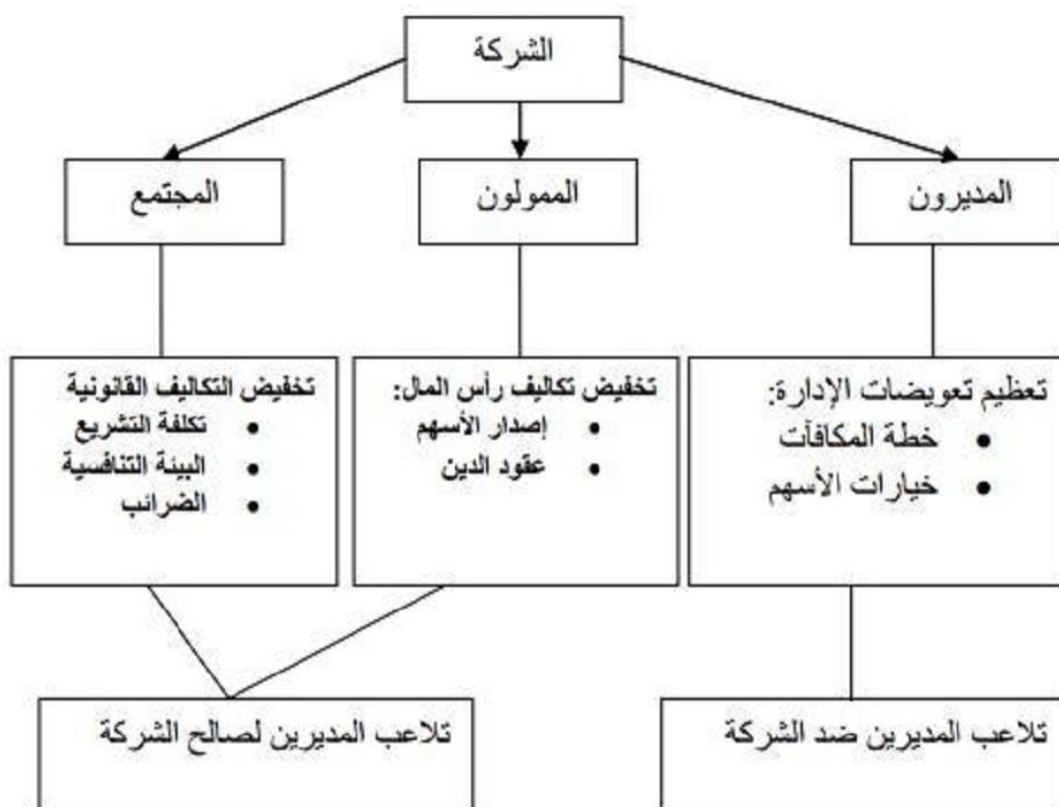
³ قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 04، العدد 10، لسنة 2014، ص 18.

⁴ الهادي آدم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 01، يونيو 2017، ص 65.

الإبداعية من أهمها:

1. أنها ممارسات قانونية، لأنها تتم في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.
2. ممارسات عامة وشائعة.
3. ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
4. ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
5. ممارسات استغلالية في إطار تقديرات محاسبية.
6. ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية (مزيفة)
7. ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية. وقد أبرزت Balaciu Diana العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل التالي رقم (2):¹

شكل رقم (2.1): يبين العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: من إعداد الطلبة

¹ Balaciu Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSIS Category B-Tom xv11,2008-tolume 111, p.936.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة الدخل

وفيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها إدارات الشركات للتلاعب في بنود قائمة الدخل، وهد فالإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها.¹

أ- المبيعات:

- (1) إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغائها في بداية العام التالي.
 - (2) إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع ميسرة مقارنة بشروط البيع العامة.
 - (3) تسجيل البضاعة برسم الأمانة المرسلة للوكالة كمبيعات.
- هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بند المبيعات هو: تحسين قيمة المبيعات عن طريق زيادتها بمبيعات وهمية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات هي الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

ب- تكلفة المبيعات:

- (1) قيام المنشأة بزيادة المخزون السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون السلعي.
 - (2) تغيير في الطرق المتبعة في تقويم المخزون السلعي.
 - (3) تضمين كشوف الجرد أصنافاً راكدة.
 - (4) تأجيل إثبات فواتير مشتريات البضاعة في نهاية العام الحالي إلى العام القادم
- هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بند تكلفة المبيعات هو: تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

¹ محمد مطر، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان -الأردن، 2006، ص35.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

يمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية كما يأتي:

أ- أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

فيما يلي وصف لأهم الأساليب والتقنيات المستخدمة بأساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي:¹

1. الأصول غير الملموسة:

وهي الأصول المعنوية التي تفتقر إلى الجوهر المادي وتتطوي عادة على درجة عالية من عدم التأكد فيما يتعلق بمنافعها المستقبلية، وتشمل براءات الاختراع، وحقوق النشر والامتيازات، والشهرة، العلامات التجارية، والأسماء التجارية، والأسرار الصناعية، ويتم إطفاء هذه الأصول عادة خلال 40 عام كحد أقصى، حيث يتم التلاعب بالأصول غير الملموسة من خلال التقييم والاعتراف.

المحاسبي لهذه الأصول بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالفترة غير المشتركة.

2. الأصول الثابتة:

يقصد بها الممتلكات المادية ذات الطبيعة المعمرة، حيث يتم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيها الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب بنسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها أو زيادتها عن تلك النسب المستخدمة، حيث يكون تدخل الإدارة في التلاعب أو استعمال المحاسبة الإبداعية في احتساب الاندثار عن طريق ثلاثة عوامل هي:

- تقدير العمر الإنتاجي للأصل.

¹ الصوفي، فارس جميل حسين والقطيش، حسن فليح مفلح. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ص، 355-408.

- تقدير قيمة الانقراض.
- اختيار طريقة الاندثار.

3. الاستثمارات المتداولة:

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

4. النقدية:

تعتبر النقدية من أكثر الأصول عرضة للمشاكل وإساءة الاستخدام حيث يتم التلاعب فيها من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

5. الذمم المدينة:

يمكن التأثير على بند الذمم المدينة عن طريق تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة لزيادة قيمة الديون القابلة للتحصيل وبالتالي تحسين نسبة التداول، كما قد يتم المغالاة في قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض قيمته واسترجاعها لإخفاء تدهور الأرباح في المستقبل، أو تلجأ الإدارة إلى تصنيف الذمم طويلة الأجل على إنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال.

الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل، إصدار الحكم فيه. **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض

طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية،

بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب، السيولة.

المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في

تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار

تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير.

حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري،

بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره، بنداً من بنود سنوات سابقة¹.

ب- أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

وفيما يلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية:²

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية ويمكن كذلك تصنيف التدفقات التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ويتم القيام ببعض الممارسات التي تدرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.

- كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية

¹ Mulford & cpmiskety, op cit, p3.

² عدي منذر جرار، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (رسالة دكتوراه غير منشورة) جامعة عمان العربية، 2006، ص.

التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وإثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- إضافة إلى ذلك فإن إدارات بعض المنشآت تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماد على فترة الاحتفاظ بها.

ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق¹ Accrual Basis. أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة للاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.²

¹ حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 60، 193.

² جرار، مرجع سبق ذكره، 2006.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية

جدول رقم (1.1): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
- تسجيل ازدياد بشكل سريع فيما يخص عملية البيع لا تزال موضوع شك. - التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية من أجل تكلفة المبيعات في قائمة الدخل بزيادة الأرباح. - التحقق من مدى توافر الشروط الرسمية في ذلك المصروف لتخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ثم زيادة صافي الدخل. - تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بالاعتبار للحفاظ على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	- التحقق من صحة الأسس في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. - عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. - التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتناولة من أجل زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول لتحسين نسب السيولة. - استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة لتحسينها. - يتم التلاعب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	- تصنيف التدفقات التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية. - التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية. - تأثير العمليات الغير مكتملة على التدفقات النقدية التشغيلية. - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وعدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبار أسهمها تجارية.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية

	- التحقق من التغير في الاستثمارات طويلة الأجل عن طريق تقرير المراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي. - إثبات الموجودات المحتملة قبل من تحققها. - الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية. - فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخازن. - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة، كما يجب اعتباره بندا من بنود لسنوات سابقة.	
--	---	--

المصدر: من إعداد الطلبة، أنظر: حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 60، 193. بتصرف.

المطلب الثالث: دوافع، مظاهر وآثار استخدام المحاسبة الإبداعية

إن استخدام المحاسبة الإبداعية من قبل بعض المؤسسات يكون بسبب دوافع خفية لدى المؤسسة لتحقيق أهداف مرجوة تخدم مصالحها مما يترتب عليه ظهور آثار عديدة.

الفرع الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

حيث أثبتت العديد من الدراسات على وجود عمليات لاستخدام المحاسبة الإبداعية وانتشارها كلما أرادت الشركات أو واجهت قرارات مهمة حيث يمكن حصر دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط التالية وهي:

1. التهرب الضريبي: حيث يعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية في استخدام المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق تخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي الذي يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.
2. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة، حيث يمكن القول إن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها الاستثمارية أو التشغيلية أن تتحسن بشكل طبيعي لذا تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. التأثير على سعر أسهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية وتحسين أسعار الاسهم لتلك الشركات في الأسواق المالية.¹
4. تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
5. زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح بدف تقييم أداء منشآت الأعمال القروض

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

6. لغايات التصنيف المهني: تنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.¹

الفرع الثاني: مظاهر وآثار استخدام المحاسبة الإبداعية

المظاهر التي يتم فيها استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية:

1. عدم إظهار الحسابات المدومة والمستحقة مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح والأصول المتداولة وتعظيم حقوق الملكية.
2. الموافقة على تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع دون تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح والأصول المتداولة.
3. تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
4. تسجيل جزء من المبيعات في الفترة الماضية أو اللاحقة، فيؤثر ذلك على النتائج والأرباح.
5. عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات الشقيقة والتابعة مما يؤدي إلى زيادة المبيعات.²
6. إعادة التقييم للأصول الثابتة مما يؤدي إلى تعظيم الأصول وحقوق المساهمين.
7. يتم زيادة توزيعات الأرباح المتعلقة بالشركات التابعة إلى الشركة الأم، مما يؤدي

¹ حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، المجلد 01، العدد 01، سبتمبر 2019، ص 89-108.

² محمد سالمى دينوري، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية "دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي"، مقال منشور في مجلة الدراسة المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمّـه لخضر الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2017، ص 632.

إلى زيادة أرباح الاستثمارات.

8. يتم تحويل الخسارة إلى شركة تابعة، وذلك يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المدون في دفاترها المحاسبية.

9. تسجيل بعض المصاريف أو الإيرادات غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل، مما يؤدي إلى التأثير سلباً أو إيجاباً على أرباح نهاية الفترة فيؤثر ذلك على تحسين معدلات الدوران للمخزون.

10. السرعة في التحصيل من المدينين وتأخير الدفع للدائنين في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للدائنين والمدينين.

11. التأخير في عمليات الشراء والتسريع في إصدار الفواتير لنهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للدائنين والمدينين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.¹

¹ العبيدي، صبيحة برزان، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق في مصالح أطراف الوكالة، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

• دراسة رقية الطيب علي أحمد (2019) بعنوان:

"دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية"

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر من أهم أساليب الاخبار المالي وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الأداة الرئيسية لاتخاذ القرارات الرشيدة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الاستبيان وتم تطبيقها على عينة الدراسة، تم استخدام المنهج الاستقرائي بجانب المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ضعف الوازع الديني يعتبر من أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن الحوكمة تلعب دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

• دراسة محمد فريح حسان (2016) بعنوان:

" دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية "

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية عن طريق تطبيق معايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولا عاما، حيث استخدم الباحث الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليلي الإحصائي في الجانب التطبيقي وذلك بتصميم استبيان تتناسب طبيعة الدراسة، ولقد توصلت هذه الأخيرة إلى أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل في استغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي يؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية، وفي ذات الوقت هناك جانب ايجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط أن يقترن ذلك بإفصاح كافي. وخرج الباحث بجملة من التوصيات أهمها يجب وضع برامج

نظامية التدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية واطلاعهم على المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة، والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة أن تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من أجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية.

• دراسة عماد سليم الأغا (2011) بعنوان:

"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، ولتحقيق هدف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدم الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد العينة المكونة من مدققي حسابات داخليين وخارجيين للبنوك الفلسطينية، وكذلك مفتشي سلطة النقد. حيث توصلت هذه الدراسة إلى أنه هناك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. كما أوصت بضرورة تركيز الجهات المحاسبية المختلفة على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي، لما لذلك من دور كبير في التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها التقارير المالية نتيجة استخدام أساليب وطرق المحاسبية الإبداعية.

• دراسة القطيش والصوفي (2011) بعنوان:

"أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في المنشآت التجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

تهدف الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية والتعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية عند استخدامها على البيانات المالية

في الكشف عن الوضع المالي للمنشآت التجارية، استخدم الباحث منهج التحليل الوصفي وقامت الدراسة على جانبين: جانب نظري بالاعتماد على المراجع والكتب والدراسات السابقة وجانب عملي بتصميم استبانة بهدف التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛ وتوصل الباحث بإجابته على فرضيات الدراسة إلى أنه ليس هناك تلاعب في الالتزامات في المنشآت التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في إيراداتها.

• دراسة حمادة رشا (2010) بعنوان:

"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجمهورية العربية السورية، ولتحقيق هذه الغاية فقد اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات من خلال استبانة تم تطويرها لهذه الغاية.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي والبالغ عددها (8) شركات مساهمة، وقد استهدف الاستبيان أعضاء لجنة المراجعة في تلك الشركات فضلا عن مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين، حيث وقد بلغ عدد أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي (24) عضوة تمكن الباحث من توزيع (18) استبانة لهم، مثلت عينة الدراسة المبحوثة، في حين كان عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (15). كما تم اختيار عينة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم في سورية كمدققين خارجيين للشركات المساهمة في سورية والبالغ عددهم (60) فردة، وتم توزيع الاستبانة عليهم جميعا، وكان عدد الاستبانات المستردة (50) إسبانه في حين كان الصالح منها للتحليل الإحصائي (38) استبانة، ليصبح مجموع ما تم إخضاعه إلى التحليل الإحصائي (53) إسبانه.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ما يلي:

- ✓ إجماع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- ✓ إجماع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- ✓ أجمع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

• دراسة الأغا عماد (2011) بعنوان:

"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية

البيانات المالية - دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لملائمته لطبيعة الدراسة، وقد استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة للبنوك، والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بحيث تتلاءم مع متطلبات الحد من تلك الانهيارات.

• دراسة الخليل (2012) بعنوان:

" تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن أساليب تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كذلك التعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب، وقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية المساهمة العامة من خلال تصميم استبانة، وقد تكونت عينة الدراسة من (109) من العاملين في أقسام المحاسبة في الشركة، وقد أظهرت النتائج أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق، كذلك أظهرت النتائج إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة كذلك تطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة. كذلك وجود معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وبدرجة متوسطة.

• دراسة فريد (2014) بعنوان:

" دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر 250SB F "

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز الحوكمة في الشركات والتي تمثلت في إدارة المخاطر، والرقابة والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إسقاط الدراسة على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية من خلال الفترة الممتدة خلال الأعوام من 2007 إلى عام 2009، بحيث تم قياس الممارسات الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز، 1991. وقد توصلت الدراسة إلى إدارة المخاطر والإفصاح تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

• دراسة الحياصات وآخرون (2015) بعنوان:

"أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي

نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الآليات المحاسبية المستخدمة من أجل الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات عينة الدراسة، وقد تم إعداد استبيان تم توزيعه على أفراد مجتمع وعينة الدراسة، والمتكون من الشركات الصناعية الأردنية بالإضافة إلى مدققي الحسابات الخارجيين، حيث اشتمل مجتمع الدراسة على (57) شركة وتم اختيار عينة منها (50) شركة من العينة الأولى، وقد وزع على أفراد العينة الأولى (6) استبانات على كل شركة وبعدد (300) استبانة استرجع منها (290) (استبانة وجد منها (282) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي وبلغ مجتمع وعينة الدراسة الثانية (354) مدقق حسابات خارجي استهدفت عينة منهم بواقع 200 مدقق مزاوول للمهنة وزع عليهم استمارات الاستبيان استرجع منها 154 استبانة وجد منها 144 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وقد تم استخدام الطرق الإحصائية المختلفة منها استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى تحليل الانحدار البسيط، وتحليل الانحدار المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم على جودة التقارير المالية وفاعلية عملية المراقبة، وهذا بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجابيا يتحقق شريطة التغلب على بعض أوجه القصور التي بينها الدراسة لبعض هذه الآليات.

ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة درجة الشفافية والإفصاح، وبالتالي يساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

• دراسة حريز بكار وآخرون (2019) بعنوان:

" دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

هدفت هذه الدراسة إلى قياس ما اذا كانت هناك دور لتدقيق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية وتحريف الحقائق عن الواقع في كل من قائمة الداخل والمركز المالي وتدفقات النقدية والتي تشكل خطر على سمعة واستمرارية المؤسسة ومكانتها بالإضافة إلى التعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية وممارستها، ولتحقق اهداف هذه الدراسة تم تطبيقها سنة 2019، وقياس دور المدقق الداخلي من خلال وظيفة ممارسة محاسب وأكاديمي، والخبرة المهنية لهم، والمؤهل الأكاديمي كمتغير مستقل والمحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، وتم تحلي البيانات باستخدام تحليل الانحدار المتعدد من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

وتوصلت الدراسة إلى وجود اهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ودعمها بالإمكانيات البشرية والتنظيمية اللازمة للحصول على نتائج جديدة وضرورة المدققين والمحاسبين وقواعد اخلاقيات المهنة، والعمل على تكثيف البحث والدراسة وأدوات أخرى غير التدقيق الداخلي من داخل الشركة لتساعد في الحد من ممارسي المحاسبة الإبداعية لحوكمة الشركات واتخاذ إجراءات ردعية اتجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حالة اكتشافهم تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف المؤسسات.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

• دراسة Uemura (2016) بعنوان:

" The Attributes of Japanese Corporate Governance influencing the Quality of Internal Control "

" صفات حوكمة الشركات اليابانية وتأثيرها على جودة الرقابة الداخلية "

هدفت هذه الدراسة إلى فحص خصائص حوكمة الشركات (الاستقلالية والخبرة المالية لأعضاء مجلس الإدارة) وتأثيرها على تحسين جودة الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في البورصة اليابانية حسب متطلبات قانون أوكسي (Oxley)، كما هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على (1938) شركة مدرجة في بورصة اليابان والحصول على البيانات من واقع التقارير المالية السنوية الصادرة عن الشركات خلال الفترة (2009-2011)، وقياس حوكمة الشركات من خلال استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، والخبرة المالية لهم، كما قام الباحث ببناء معادلة الانحدار الخطي المتعدد تكونت استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، والخبرة المالية لأعضاء مجلس الإدارة، وحجم الشركة، وعمر الشركة، والمخاطر المالية، وحجم شركة التدقيق (4Big)، والعائد على الأصول كمتغيرات مستقلة، وجودة الرقابة الداخلية كمتغير متابع، وتحليل البيانات باستخدام تحليل الانحدار المتعدد من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وأظهرت النتائج أن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة لهم تأثير إيجابي على تحسين جودة الرقابة الداخلية وتطويرها، وأن أعضاء مجلس الإدارة ذوات الخبرة المالية لديهم تأثير عالي في تحسين جودة الرقابة الداخلية ولكن بعلاقة عكسية مع مستوى الإفصاح عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى أن المخاطر المالية، والعائد على الأصول، وحجم الشركة، وعمر الشركة له علاقة طردية في تحسين الرقابة الداخلية.

• دراسة Abiola (2012) بعنوان:

"Corporate Governance in Nigerian Banking Sector and Relevance of Internal Auditors"

"حوكمة الشركات في قطاع المصارف النيجيرية وصلتها بالمدققين الداخليين"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية المدققين الداخليين في القطاع المصرفي النيجيري في ضوء تجارب حوكمة الشركات، من خلال تحديد المدى الذي يستخدم به مدققي الحسابات مبادئ حوكمة الشركات في عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتأثير ذلك على الهيكل الإداري للشركة، كما هدفت إلى دراسة تأثير هيكل حوكمة الشركات على تقييم المخاطر والرقابة الداخلية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع الأسلوب الاستكشافي القائم على إجراء المقابلات الشخصية، حيث قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع (23) مدقق داخلي في (9) مصارف نيجيرية، وطرح عليهم (10) أسئلة مستمدة من الأدب النظري، ودليل حوكمة البنك المركزي والقوانين والأنظمة المستخدمة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ضعف بنظام حوكمة الشركات، وإن الإدارة التنفيذية في المصارف تحظى بالأثر الأكبر بدلا من مجلس الإدارة. كما أظهرت النتائج أن وظائف التدقيق الداخلي، ونطاق عمله، وغاياته تطورت بشكل كبير وملحوظ منذ منتصف القرن الماضي، حيث لم تعد وظيفة التدقيق الداخلي تقتصر على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية، وإنما تمثل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية، كذلك بينت الدراسة أن الوظائف الحديثة للرقابة الداخلية تسمح بالتدخل في عملية إدارة المخاطر، فالرقابة الداخلية يمكن أن تتواجد في جميع مراحل هذه العملية

بهدف توفير تأكيد بأن المخاطر الناتجة عن الأحداث السلبية سوف يتم تحديدها، وتقييمها باستخدام طرق كمية ملائمة وكافية.

• دراسة Ekerette Akpanuko and Ntiedo John Umoren (2018) بعنوان:

"Entitled the Intfluence of creative accounting on the credibility of accounting reports"

"تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المحاسبية"

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى تزويد المساهمين والأطراف المهتمة الأخرى بالتقارير المالية والإفصاحات المحاسبية تحتوي على معلومات موثوقة للسماح باتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة والتقييم الحقيقي للشركات، كان الترقب المفترض الفشل هذه التقارير في الارتقاء إلى مستوى التوقعات هو المحاسبة الإبداعية. وترى معظم الدراسات أن هذه الممارسة غير أخلاقية وينبغي وقفها، بينما يعترف آخرون بأنه كممارسة ضرورية ومشروعة. وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى إسهام هذا الإبداع في إخفاقات المؤسسات، وتحديد الدوافع لهذه الممارسات والتحديات التي تواجه الإبلاغ الحقيقي والعاقل والإفصاحات الشفافة.

المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على باقي الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة بعد استعراضنا للدراسات السابقة في المطلبين الأول والثاني نجد ان هذه الدراسات عالجت موضوع حوكمة الشركات اواحد العناصر المرتبطة بها سواء من ناحية العلاقة او الاثر بالأداء المالي مرة او اتخاذ قرارات المالية والاستثمارية دون اللجوء إلى دورة كل الية داخلية والعلاقة التي تربطهم ومدى فعاليتها في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية.

لهذا فقد درسنا في بحثنا اليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية داخل المؤسسة، كما قمنا بدراسة استبتيانية شملت عدة مؤسسات خاصة وعمومية في محاولة للوقوف على دور اليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

كما يمكن القول ان ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو ندرة الدراسات التي تربط بين متغيرات الدراسة المتمثل في اليات الحوكمة الداخلية كمتغير مستقل والمحاسبة الابداعية كمتغير تابع بالإضافة إلى اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الفترة الزمنية والعينة المستهدفة.

خلاصة الفصل:

- من خلال العرض السابق للحوكمة الداخلية وما يعتريها من أهمية وأهداف، ومعرفة دورها في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، توصلنا إلى النتائج التالية:
- ✓ إن الحوكمة الداخلية تلعب دور فعلا ومهما في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
 - ✓ يمكن وضع استراتيجية من خلال الحوكمة الداخلية للحد من المحاسبة الإبداعية لتفادي وقوع المؤسسة في الأزمات.
 - ✓ يعد الإفصاح في البيانات المالية مطلبا جوهريا من أجل المزيد من الشفافية في المعلومات المحاسبية وأداة فعالة لتصدي لأساليب التظليل المحاسبية.
 - ✓ هناك اختلاف في مفهوم الحوكمة الداخلية كل ينظر إليها من وجهة نظره، ويوجد اتفاق على أن الحوكمة الداخلية تزيد من كفاءة المؤسسة وتدعم مقدرتها على مواجهة الأزمات.
 - ✓ أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تؤثر بصورة سلبية في تقييم عناصر القوائم المالية وما يترتب من اختلاف في النتائج وعدم دقة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني

آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد
من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية -

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الجانب النظري في الفصل الأول للإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة أثر آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية (استبيان) لمجموعة من المؤسسات بالولاية والتي تحتوي على مجلس إدارة ولجنة المراجعة ومراجع داخلي من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة الموضوعية واستخلاص النتائج.

وتم تقسيم هذا الفصل من قبل الباحثين إلى:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تعتبر الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية من الأهمية بمكان، فمن خلالها يتسنى للباحث أن يثبت أو ينفي فرضياته عبر النتائج المتوصل إليها ويعالج الاشكال المطروح؛ فكلما كانت البيانات المستخدمة ذات مصداقية من حيث جمعها ودراستها وتحليلها كلما كان لها أثر الدراسة قيمة علمية وعملية.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالطريقة المستخدمة في الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ووصف خصائصها.

❖ مجتمع وعينة الدراسة:

جدول رقم (1.2): مجتمع وعينة الدراسة

البيان	العدد	النسبة
الاستثمارات الموزعة	100	%100
الاستثمارات المسترجعة	82	%82
الاستثمارات الملغاة	8	%10
الاستثمارات المفقودة	18	%18
الاستثمارات الصالحة للدراسة	74	%90

المصدر: من إعداد الطلبة

مجتمع الدراسة هو وصف للعدد الاجمالي 100، قمنا بطريقة عشوائية باختيار عينة للإجابة على استمارة استبيان بحيث تم توزيعها على 100 فرد، استرجع منها 82 استمارة بما يعادل نسبة 82%، بحيث تم إلغاء منها 8 استمارات أي بما يعادل تقريبا نسبة 10%،

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وتم فقد 18 استمارة من الاستمارات الموزعة أي بنسبة 18%، أي أنه هناك 74 استمارة صالحة للدراسة ما يعادل تقريبا نسبة 90% من الاستمارات المسترجعة.

المطلب الثاني: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة فيما يلي:

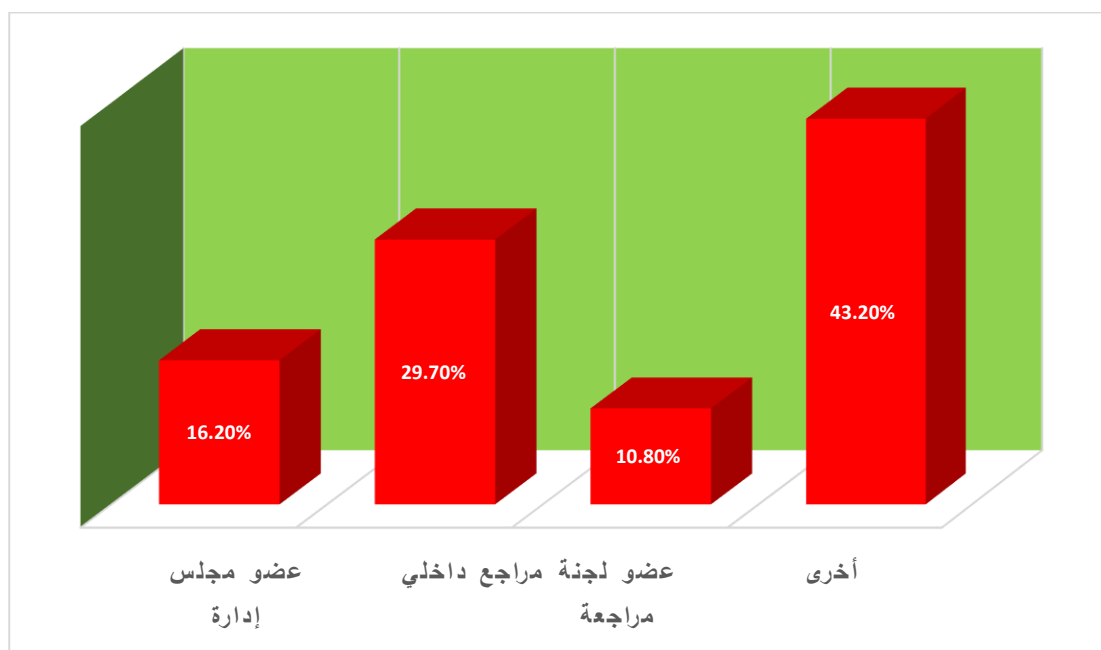
أولا: الوصف الوظيفي

جدول رقم (2.2) : خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي

الوصف الوظيفي	التكرار	النسبة
عضو مجلس إدارة	12	16.2%
مراجع داخلي	22	29.7%
عضو لجنة مراجعة	8	10.8%
أخرى	32	43.2%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (1.2) : خصائص العينة من حيث متغير الوصف الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع أفراد العينة حسب الوصف الوظيفي النسبة الأكبر لفئة الوظائف الأخرى بنسبة 43.2% ثم وظيفة المراجع الداخلي بنسبة 22% ثم عضو مجلس إدارة حيث بلغت نسبتهم 16.2% وأخير عضو لجنة المراجعة بنسبة 43.2%.

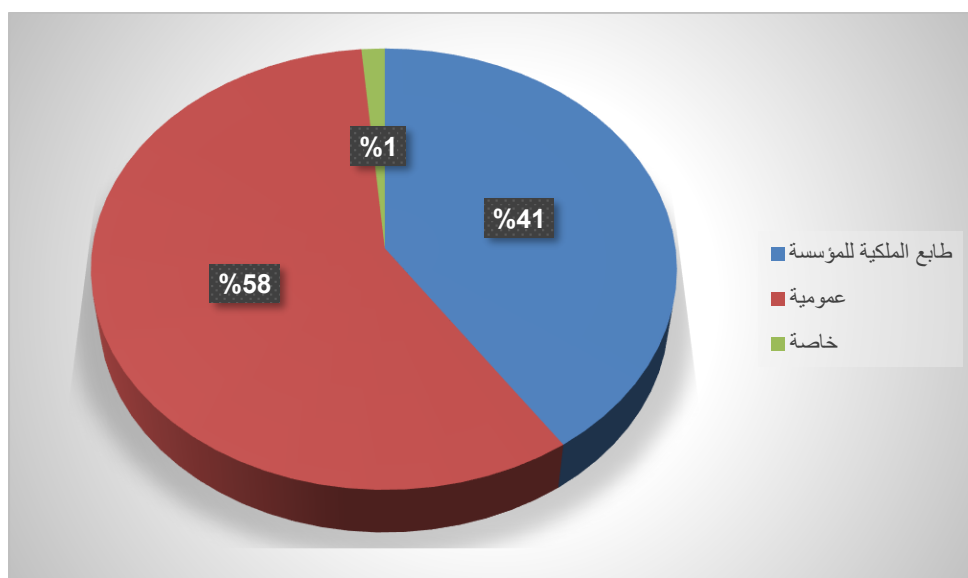
ثانيا: طابع الملكية للمؤسسة

جدول رقم (3.2) : خصائص العينة من حيث متغير طابع الملكية للمؤسسة

طابع الملكية للمؤسسة	التكرار	النسبة
عمومية	30	40.5%
خاصة	43	58.1%
مختلطة	1	1.4%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (2.2) : خصائص العينة من حيث متغير طابع الملكية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع أفراد العينة حسب طابع ملكية المؤسسة النسبة الأكبر لفئة المؤسسة الخاصة بنسبة 58.1% ثم فئة المؤسسات العمومية بنسبة 40.5% ثم فئة المؤسسات المختلطة حيث بلغت نسبتهم 1.4%.

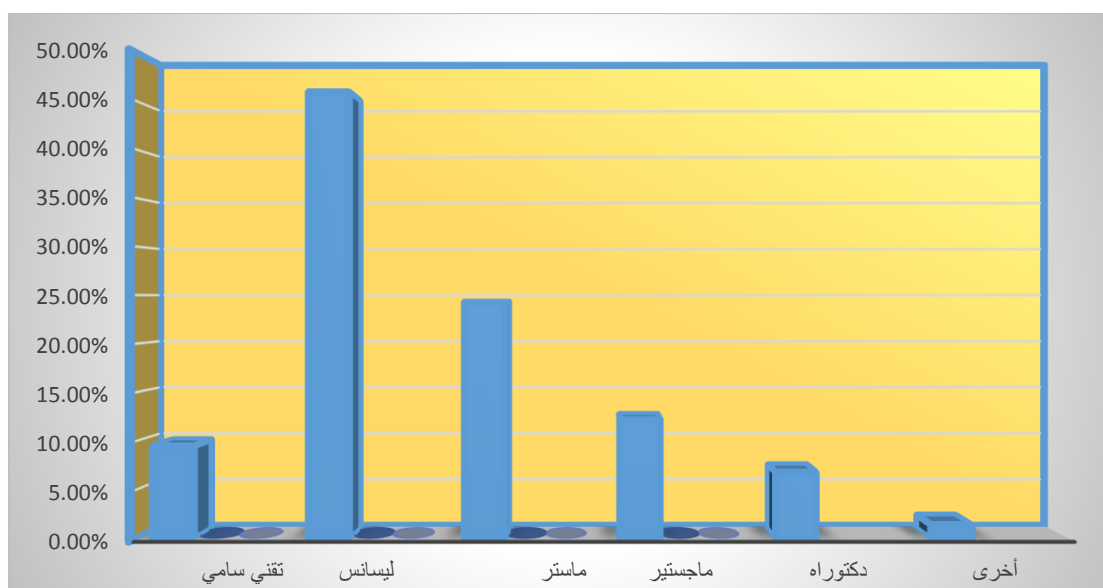
ثالثاً: المؤهل العلمي

جدول رقم (4.2) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
تقني سامي	7	9.5%
ليسانس	34	45.9%
ماستر	18	24.3%
ماجستير	9	12.2%
دكتور	5	6.8%
أخرى	1	1.4%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (3.2) : يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل التعليمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل التعليمي لأفراد العينة، حيث أن غالبيتهم مستوى ليسانس بنسبة 45.9% تليها فئة مستوى ماستر بنسبة 12.2%، يليها المتحصلين على شهادات ماجستير بنسبة 12.2%، ثم مستوى تقني سامي بنسبة 9.5%، ليحتل مستوى دكتوراه المرتبة قبل أخيرة بنسبة 5.8% ومستويات أخرى في المرتبة الأخيرة بنسبة 1.4%.

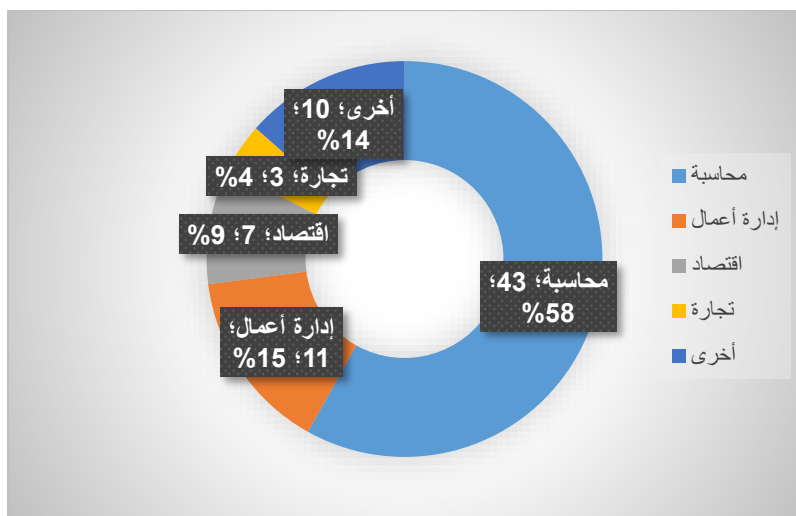
رابعاً: التخصص

جدول رقم (5.2) : توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
58.1%	43	محاسبة
14.9%	11	إدارة أعمال
9.5%	7	اقتصاد
4.1%	3	تجارة
13.5%	10	أخرى
100%	74	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (4.2): يمثل عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب التخصص لأفراد العينة حيث نجد تخصص محاسبة هم الأغلبية بنسبة 58.1%، واحتلت المرتبة الثانية تخصص إدارة أعمال بنسبة 14.9%، تليها في المرتبة الثالثة تخصصات أخرى بنسبة 13.5% يليها تخصص اقتصاد بنسبة 9.5% وأخير تخصص نجارة بنسبة 4.1% .

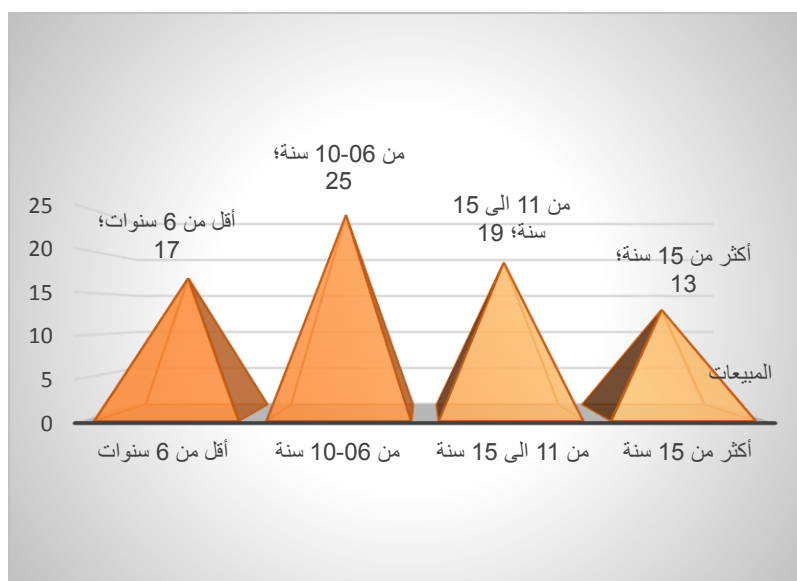
خامسا: الخبرة المهنية

جدول رقم (6.2) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 6 سنوات	17	23%
من 6 إلى 10	25	33.8%
من 11 إلى 15	19	25.7%
أكثر من 15	31	17.6%
المجموع	74	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (5.2) : يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الجدول والتمثيل يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن فئة الأكبر هي " من 6 إلى 10 سنوات" بنسبة 33.8%، واحتلت المرتبة الثانية فئة " من 11 إلى 15 سنة" بمقدار 25.7%، لتأتي في المرتبة الثالثة فئة "أقل من 6 سنوات" بنسبة 23 % ثم فئة "أكثر من 15 سنة" بنسبة 17.6%.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة

المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

الفرع الأول: اختبار وصدق العينة طريقة ألفا كرونباخ

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذ كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي واحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة من 70% و 80%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

جدول رقم (7.2): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

محاو الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	16	0.851	0.922
المحور الثاني	المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها	16	0.804	0.892
مجموع المحاور		32	0.909	0.953

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

وبالاعتماد على قاعدة البيانات التي تم تحليلها بواسطة برنامج SPSS V22 تم التحصل على ألفا كرونباخ وبحساب الجذر التربيعي له تحصلنا على قيم أكبر من 0.5 لكل عنصر من عناصر المتغيرين، والملاحظ أنه مقبول جدا.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات عبي حسب التسلسل للأسئلة المتدرجة في الاستبيان، ثم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

◀ الإجابة على أسئلة المحور الأول: إلى أي مدى تطبق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات؟

للإجابة على هذا السؤال يتوجب دراسة كل بعد من أبعاد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على حدا، نوضحها فيما يلي:

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

جدول رقم (8.2) : نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

(بُعد: مجلس الإدارة)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	0.84	3.91	1- يتميز مجلس إدارة الشركة في الاستقلالية في أداء مهامه
موافق بشدة	1.20	3.40	2- يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم أطراف أصحاب المصالح في الشركة
موافق بشدة	0.82	4.10	3- يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة
موافق	0.79	3.94	4- يعمل مجلس الإدارة على مراقبة الفعالية لسلوك الإدارة
موافق بشدة	0.78	3.98	5- يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة
موافق	0.55	3.87	المتوسط العام لعبارات مجلس الإدارة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمجلس الإدارة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.87) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول مجلس الإدارة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.55).

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم(1) بلغ المتوسط الحسابي(3.91<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتميز مجلس إدارة الشركة في الاستقلالية في أداء مهامه.

في الفقرة رقم(2) بلغ المتوسط الحسابي(3.40<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم أطراف أصحاب المصالح في الشركة.

في الفقرة رقم(3) بلغ المتوسط الحسابي(4.10<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة.

في الفقرة رقم(4) بلغ المتوسط الحسابي(3.94<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعمل مجلس الإدارة على مراقبة الفعالية لسلوك الإدارة.

في الفقرة رقم(5) بلغ المتوسط الحسابي(3.98<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (9.2) : نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

(بُعد: المراجع الداخلي)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
محايد	0.98	3.33	6- يعتبر عدد المراجعين الداخليين كافي في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارة
موافق	0.82	3.68	7- يشارك المراجع الداخلي في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة
موافق	0.81	3.82	8- يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من صحتها
موافق	0.79	4.06	9- يعمل نظام الرقابة الداخلية على مراقبة العمليات والبرامج التي يجرى تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة
موافق	0.86	3.89	10- يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات دراسة وتقييم بصفة دورية
موافق	0.90	3.83	11- يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعة من قبل مجلس الإدارة
موافق	0.48	3.77	المتوسط العام لعبارات لجنة المراجعة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بلجنة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.77) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول لجنة المراجعة، وهذا ما يؤكد

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.48).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم(6) بلغ المتوسط الحسابي(3.33<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعتبر عدد المراجعين الداخليين كافي في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارة.

في الفقرة رقم(7) بلغ المتوسط الحسابي(3.68<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يشارك المراجع الداخلي في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة.

في الفقرة رقم(8) بلغ المتوسط الحسابي(4.06<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من صحتها.

في الفقرة رقم(9) بلغ المتوسط الحسابي(3.89<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعمل نظام الرقابة الداخلية على مراقبة العمليات والبرامج التي يجرى تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة.

في الفقرة رقم(10) بلغ المتوسط الحسابي(3.89<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات دراسة وتقييم بصفة دورية.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في الفقرة رقم (11) بلغ المتوسط الحسابي (3.83 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعية من قبل مجلس الإدارة.

جدول رقم (10.2) : نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

(بُعد: لجنة المراجعة)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.00	3.63	12- يعطى لأعضاء لجنة المراجعة الوقت الكافي لأداء مهامها من قبل الشركة
موافق	0.84	3.86	13- تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة المالية
موافق	0.87	3.95	14- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
موافق	1.05	3.78	15- تعمل لجنة المراجعة على تنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية
موافق	0.91	3.95	16- تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية اعداد القوائم المالية
موافق	0.70	3.83	المتوسط العام لعبارات لجنة المراجعة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة لجنة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.83) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول لجنة المراجعة، وهذا ما يؤكد

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.70).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم(12) بلغ المتوسط الحسابي(3.63<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعطى لأعضاء لجنة المراجعة الوقت الكافي لأداء مهامها من قبل الشركة.

في الفقرة رقم(13) بلغ المتوسط الحسابي(3.86<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة المالية.

في الفقرة رقم(14) بلغ المتوسط الحسابي(3.95<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

في الفقرة رقم(15) بلغ المتوسط الحسابي(3.78<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على تنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية.

في الفقرة رقم(16) بلغ المتوسط الحسابي(3.95<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية اعداد القوائم المالية.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

«الإجابة على أسئلة المحور الثاني: إلى أي مدى تطبق المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها؟
للإجابة على هذا السؤال يتوجب دراسة كل بعد من أبعاد المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها على حدا، نوضحها فيما يلي:

جدول رقم (11.2) : نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها

(بُعد: المحاسبة الإبداعية)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	0.71	4.05	1- تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الى أخرى
موافق	0.97	3.83	2- تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة
موافق	0.86	3.78	3- تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الملائمة في بياناتها الصادرة
موافق	1.00	3.54	4- تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية
موافق	0.91	3.81	5- يتم تسجيل عملية تخص ايراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا
موافق	0.82	3.87	6- يتم تحقق من كل أصول القيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة
محايد	1.10	3.17	7- ترون أن هناك ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
محايد	1.24	3.00	8- تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي
موافق	0.47	3.63	المتوسط العام لعبارات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.63) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.47).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي (4.05 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الى أخرى.

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي (3.83 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة.

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي (3.78 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الملائمة في بياناتها الصادرة.

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي (3.54 > 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي (3.81 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتم تسجيل عملية تخص ايراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا.

في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي (3.87 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتم تحقق من كل أصول القيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة.

في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي (3.17 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترون أن هناك ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية أحيانا.

في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي (3 = 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي.

جدول رقم (12.2) : نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية والحد من ممارستها

(بُعد: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	0.88	3.89	9- تعمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية
موافق	0.55	3.95	10- تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطبيق المعلومات الواردة فيه من التقارير المالية
موافق	0.88	3.82	11- تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة
موافق	0.56	3.81	12- تناقش لجنة المراجعة الإدارة بكيفية اختيار التقديرات المحاسبية

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

13- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها	3.90	0.79	موافق
14- تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلي	3.78	0.94	موافق
15- تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بقواعد الحكومة	3.83	0.93	موافق
16- تشرف لجنة المراجعة على عمل المراجع الداخلي	3.77	0.94	موافق
المتوسط العام لعبارات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.84	0.53	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.84) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.53).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي (3.89 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في الفقرة رقم (10) بلغ المتوسط الحسابي (3.95 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطبيق المعلومات الواردة فيه من التقارير المالية.

في الفقرة رقم (11) بلغ المتوسط الحسابي (3.82 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة.

في الفقرة رقم (12) بلغ المتوسط الحسابي (3.81 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تناقش لجنة المراجعة الإدارة بكيفية اختيار التقديرات المحاسبية.

في الفقرة رقم (13) بلغ المتوسط الحسابي (3.90 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.

في الفقرة رقم (14) بلغ المتوسط الحسابي (3.87 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلي.

في الفقرة رقم (15) بلغ المتوسط الحسابي (3.83 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بقواعد الحكومة.

في الفقرة رقم (16) بلغ المتوسط الحسابي (3.77 < 3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تشرف لجنة المراجعة على عمل المراجع الداخلي.

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

✓ يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (13.2) : تحليل نتائج الانحدار للفرضية الأولى

المصدر		مجموع المربعات		متوسط المربعات		معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار)			القدرة التفسيرية	
						قيمة f	SIG	B	T	Sig	R	R2
الانحدار	316.368	1				22.549	0.000	16.191	5.217	0.000	0.488	0.238
الخطأ	1010.173	72						0.754	4.749	0.000		
								آلية مجلس الإدارة				

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه والنتائج المتحصل عليها من خلال قيمة فيشر (22.549) يتضح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للآلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن قيمة sig(0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 ويلاحظ كذلك أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (5.217) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج

الفصل الثاني: آليات الحوكمة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عن وجود ارتباط بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ (48.8%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد $R^2=0.238$ أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (آلية مجلس الإدارة) تفسر ما نسبته (23.8%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) ونسبة (76.2%) العوامل الأخرى ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للآلية مجلس الإدارة على والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

✓ يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H0: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (14.2) : تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار)				القدرة التفسيرية	
			قيمة f	SIG		B	T	Sig	R	R2
الانحدار	578.570	1			Constan	8.885	3.003	0.004		
الخطأ	747.970	72	55.693	0.000	آلية المراجعة الداخلي	0.967	7.463	0.000	0.660	0.436

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه والنتائج المتحصل عليها من خلال قيمة فيشر (55.693) يتضح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للآلية المراجعة الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن قيمة $\text{sig}(0.004)$ أقل من مستوى معنوية 0.05 ويلاحظ كذلك أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (3.003) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط بين آلية المراجعة الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ب (66%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد $R^2 = 0.436$ أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (آلية المراجعة الداخلي) تفسر ما نسبته (43.6%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) ونسبة (56.4%) العوامل الأخرى ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للآلية المراجعة الداخلي على والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

✓ يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين لجنة المراجعة والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.

H0: لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين لجنة المراجعة والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين لجنة المراجعة والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (15.2) : تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار)			القدرة التفسيرية	
			قيمة f	SIG		B	T	Sig	R
الانحدار	491.136	1			Constan	16.697	7.586	0.000	
الخطأ	835.405	72	42.329	0.000	لجنة المراجعة	0.734	6.506	0.000	0.608
									0.370

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه والنتائج المتحصل عليها من خلال قيمة فيشر (42.329) يتضح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن قيمة sig(0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 ويلاحظ كذلك أن قيمة (t) المحسوبة بلغت (7.586) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط بين لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ب (60.8%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد $R^2 = 0.370$ أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (لجنة المراجعة) تفسر ما نسبته (37%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) وبنسبة (63%) العوامل الأخرى ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) للجنة المراجعة الداخلي على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بها من خلال توزيع استبيان مكون من عدة محاور على عدة عمال لشركات مختلفة منها شركات تأمين (CRMA-CAAR-CAAT-SAA) وكذلك شركة عويمر للأعلاف وتربية الدواجن وشركة بلاستي أنابيب وشركة الورود كما وزعنا استبيانات خارج الولاية شركة المنارة والشركة العامة للصناعة والتجارة (SOGICO) وشركة (RAID TRONSPORT) .

وكذلك شركة بسكويت ماما نونا وجريدة الجديد وإذاعة التحرير وشركة النقل الحضري والشبه الحضري والنجمة للدقيق، وثم تم جمع الاستبيان وتشفيرها بإدخال لبرنامج SPSS وتم استخراج النتائج ومن خلال هاته النتائج وجدنا إن معظمها تتوافق مع ما وضع من فرضيات في دراسة في المقدمة وتحصلنا على نتائج تهم البحث من خلال ثلاثة فرضيات تتمثل في تأثير مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الداخلي تصب في قالب واحد إلا وهو هل هناك دور لآليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية أم لا، ومن خلال النتائج المتحصل عليها وجدنا ان هناك علاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

التذكير بالمشكلة:

من خلال دراستنا لدور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والمستعرضة في الفصلين السابقين وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية المتمثلة في: **ما دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟**

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذه الإشكالية من خلال جمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الاستبائية من جهة أخرى، بحيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، بحيث تناولنا فيه ثلاثة مباحث، وكان توزيع المباحث كالآتي: البحث الأول مفاهيم أساسية حول آليات الحوكمة الداخلية، أما المبحث الثاني مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى مجموعة من الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية المتعلقة بالحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، ومن ثم وضعنا ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية والمتكون من مبحثين، فقد تم التطرق في المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما بخصوص المبحث الثاني تم فيه عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها المتعلقة بآليات الحوكمة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار الفرضيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها سنقوم بالتأكيد أو نفي الفرضيات المقترحة للدراسة:

❖ **الفرضية الأولى:** من خلال دراستنا تم تأكيد الفرضية القائلة بأنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى.

❖ **الفرضية الثانية:** من خلال دراستنا تم تأكيد الفرضية القائلة بأنه يوجد تأثير وعلاقة ذات

دلالة إحصائية بين الية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، عند

مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يثبت صحة الفرضية الثانية.

❖ **الفرضية الثالثة:** من خلال دراستنا تم تأكيد الفرضية القائلة بأنه يوجد تأثير وعلاقة

ذات دلالة إحصائية بين الية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،

عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة.

النتائج:

✓ آليات الحوكمة الداخلية هي عبارة عن أنظمة رقابية تتعاون فيما بينها لمحاربة الغش
بشتى أنواعه.

✓ تسعى آلية مجلس الإدارة بدرجة كبيرة لمراقبة سلوك الإدارة وحماية حقوق المساهمين من
سوء الاستغلال.

✓ المراجعة الداخلية تسعى لضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومحاربة الغش فيها.

✓ تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين آليات الحوكمة الداخلية والخارجية لزيادة إضفاء
شفافية على مخرجات المؤسسة.

✓ إن المحاسبة الإبداعية هي تسجيل لقيم غير حقيقية من خلال استغلال ثغرات قانونية.

✓ إن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها أهداف قد تكون شخصية من أجل زيادة مكافئات
فئة معينة أو لغرض التهرب الضريبي كما قد تكون لغرض لتحسين المركز المالي
للمؤسسة من أجل التمويل واستقطاب المساهمين.

التوصيات:

- ✓ تعزيز الاهتمام بالكفاءة المهنية لأعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين ولجنة المراجعة وتطوير أدائهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة.
- ✓ ضرورة العمل على تقليص البدائل المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية قدر الامكان لتضييق الخناق على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- ✓ اتخاذ إجراءات ردعية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حالة اكتشافها تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف المؤسسات.
- ✓ الحرص على التطبيق الأمثل لآليات الحوكمة الداخلية مما سيساهم في تسهيل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أفاق الدراسة:

لقد حاولنا من خلال تم عرضه معالجة الموضوع حسب المعلومات والمعطيات المتوفرة تمكنا من الحصول عليها والحقيقة التي توصلنا إليها أن هذا الموضوع يعتبر من المواضيع الجديرة بالدراسة لذا فإن دراستنا يمكن أن تكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال الحوكمة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا:

- ✓ ما دور آليات حوكمة الشركات في اتخاذ القرار.
- ✓ أثر جودة المعلومة المحاسبية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ فعالية آليات الحوكمة الداخلية في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على مخرجات المؤسسة.

قائمة المصادر والمراجع

❖ باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
2. علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصاريف، دار صفاء، الأردن، 2016.
3. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
4. محمد مطر، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2006.

ثانياً: الرسائل الجامعية

5. طارق محمد فلاح السرحان، دور مجلس الادارة في شركات المساهمة العامة الأردنية في التقليل من التلاعب في ارباح الشركات-دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة ال البيت، الاردن، 2015.
6. العبيدي، صبيحة برزان، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق في مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
7. عدي منذر جرار، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (رسالة دكتوراه غير منشورة) جامعة عمان العربية، 2006.
8. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، آيار (مايو) 2009.

9. محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القدرات المالية لتحسين الأداء المال للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص: مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.
10. عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، عمان، الأردن، 2005.

ثالثا: المجالات العلمية

11. فيصل محمود السوارة، "قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة الفساد والوقاية منه في الشركات العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 25، 28، 2009.
12. فخرا محمود عبد المالك، "أثر حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، مارس 2003.
13. وئام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات - تبسة"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي التبسي - تبسة، المجلد 12، العدد 01، 2019.
14. محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من ولاية سكيكدة، مجلة ارساد لدراسات الاقتصادية والادارية، مجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2019.
15. فاتح سردوك، أحمد نصير، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة دراسة تحليلية من وجهة نظر الراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة في بالجزائر، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية 23 ديسمبر 2017.

16. سميرة عطوي، وفهيمه بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية التسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012.
17. جبار ناظم شعلان، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، عدد 32، 2015.
18. عبد الرحمان عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14 العدد 02، ديسمبر 2010، مصر.
19. حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، المجلد 01، العدد 01، سبتمبر 2019.
20. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
21. قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخل الخاضعة للضريبة: دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 04، العدد 10، 2014.
22. الهادي آدم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 01، يونيو 2017.
23. الصوفي، فارس جميل حسين والقطيش، حسن فليح مفلح (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.

رابعاً: المداخلات والمكتبيات العلمي

24. زيدان عبد القادر، الحوكمة في القطاع المصرفي حالة البنوك الجزائرية الملتقى العالدي الساس حول الحكم الراشد ودوره في التنمية المستديمة، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، جامعة الجزائر (دالي إبراهيم) /الجزائر، 09-10 ديسمبر 2006.
25. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
26. محمد سالمي دينوري، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية " دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي"، مقال منشور في مجلة الدراسة المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمّ لخضر الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2017.

❖ باللغة الأجنبية:

I . Le Livre :

27. Mulford C.W and Chomsky. Yo-Y. The financial numbers game: detecting creative pro accounting practices, New York, 2000.

II . Articles and Journals :

28. Balaciu Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation University of Oradea, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal accredited CNCSIS Category B-Tom xvl1,2008.
29. FawzyS. (April 2003) Assessment of : Corporate Governance in Egypt. Working paper No. 82 Egypt. The Egyptian Center for Economic Studies.
30. Iskander M and N.Chamlou. Corporate Governance: A Framework for Implementation, 2002, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region Edited.
31. Jickling, M. (2009). Barriers to Corporate Fraud. New York: Nova Sciences Publishers. Stolowy, H., & autres. (2017). comtabilité et Analyse Financière - une perspective globale- (Vol. Paris: De Boeksupérieur.

32. Archambeault, Deborah S., «The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial» Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002.
33. Azab, B. «The Rôle of Commercial Banks in Promoting Corporate Governance of their Clients», paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conférence organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 -8, 2007.

III . Site Internet :

34. Sourour AMMAR, Le Rôle de l'Auditeur Interne dans le Processus de Gouvernance de l'Entreprise à Travers l'Evaluation du Contrôle Interne, Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Sfax, 2007, d., http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_S.AMMAR.pdf.
35. www.nazaha.iq/searchweb/muhasbe/2.doc
36. المليحي إبراهيم السيد المليحي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة توقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، 2005 (www.hawkama.net).

الملاحق



ملحق رقم (01): استبيان الدراسة

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته....

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة كجزءاً من متطلبات إعداد مذكرة تخرج ماستر شعبة علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق والموسومة بـ: "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استبائية"، وقد وقع الاختيار عليكم ميدانيا للدراسة لمساهمتكم في تنمية الواقع التجاري والاقتصادي للمؤسسات محل الدراسة، على أمل أن تخرج هذه الدراسة بنتائج تخدم مسيرة البحث العلمي في هذا القطاع وذلك بفضل ما ستقدمونه من إجابات موضوعية ودقيقة، وكي تكتمل الصورة لذا يرجى ملاحظة النقاط المهمة الآتية:

1. إن الإجابات ستستخدم فقط لأغراض علمية بحثية فلا حاجة لذكر الاسم أو التوقيع على الاستمارة.
2. يرجى أن تكون الإجابات على أساس الواقع الفعلي الموجود وليس على أساس ما ترونه مناسباً وصحياً.
3. يرجى الإجابة بوضع علامة (✓) أمام اختيار واحد لكل سؤال ترونه يعكس الواقع أو هو أقرب إلى ذلك.
4. كما نضمن لكم أنه سيتم التعامل مع المعلومات المقدمة من طرفكم بكل سرية ولأغراض علمية بحثية.

تحت إشراف:

د. مصطفى عوادي

من إعداد الطلبة:

- أحمد شايب
- عبد الرزاق باهي
- سليم العابد

شاكرين لكم سلفاً جهودكم المباركة وحسن تعاونكم معنا... ومن الله التوفيق

القسم الأول: البيانات العامة

الرجاء وضع إشارة (✓) في البديل المناسب في عبارة من العبارات التالية:

❖ الوصف الوظيفي: عضو مجلس إدارة ☐ مراجع داخلي ☐ عضو لجنة مراجعة ☐

أخرى ☐

❖ طابع الملكية للمؤسسة: عمومية ☐ خاصة ☐ مختلطة ☐

❖ المؤهل العلمي: تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتور ☐

أخرى ☐

❖ التخصص: محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ تجارة ☐ أخرى ☐

❖ الخبرة المهنية: أقل من 6 سنوات ☐ من 6 إلى 10 ☐ من 11 إلى 15 ☐

أكثر من 15 ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

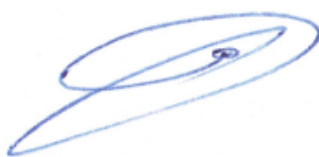
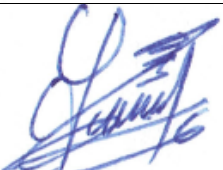
المحور الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: مجلس الإدارة						
01	يتميز مجلس إدارة الشركة في الاستقلالية في أداء مهامه					
02	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم أطراف أصحاب المصالح في الشركة					
03	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة					
04	يعمل مجلس الإدارة على مراقبة الفعالية لسلوك الإدارة					
05	يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة					
البعد الثاني: المراجع الداخلي						
06	يعتبر عدد المراجعين الداخليين كافي في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارة					
07	يشارك المراجع الداخلي في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة					
08	يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من صحتها					
09	يعمل نظام الرقابة الداخلية على مراقبة العمليات والبرامج التي يجرى تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة					
10	يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات دراسة وتقييم بصفة دورية					
11	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعية من قبل مجلس الإدارة					
البعد الثالث: لجنة المراجعة						
12	يعطى لأعضاء لجنة المراجعة الوقت الكافي لأداء مهامها من قبل الشركة					
13	تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة المالية					
14	تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.					
15	تعمل لجنة المراجعة على تنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية.					
16	تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية اعداد القوائم المالية					

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية والحد ممارستها

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: المحاسبة الإبداعية						
01	تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى					
02	تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة					
03	تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الملائمة في بياناتها الصادرة					
04	تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية					
05	يتم تسجيل عملية تخص ايراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا					
06	يتم تحقق من كل أصول القيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة					
07	ترون أن هناك ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية					
08	تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي					
البعد الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية						
09	تعمل لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية					
10	تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطبيق المعلومات الواردة فيه من التقارير المالية					
11	تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة					
12	تناقش لجنة المراجعة الإدارة بكيفية اختيار التقديرات المحاسبية					
13	تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها					
14	تدعم لجنة المراجعة استقلال المراجع الداخلي					
15	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بقواعد الحكومة					
16	تشرف لجنة المراجعة على عمل المراجع الداخلي					

ملحق رقم (2): قائمة المحكمين

الرقم	المُحكّم	الجامعة	الإمضاء
01	أ.د. محمد الدينوري سالمى	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
02	أ.د. يونس الزين	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
03	أ.د. الأزهر عزة	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
04	د. إبراهيم قعيد	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
05	د. محمد البشير بن عمر	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
06	د. بلقاسم بن خليفة	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
07	د. لطيفة بكوش	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
08	د. وليد مرغني	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	
09	د. سليم عقون	جامعة فرحات عباس - سطيف 1	

ملحق رقم (03): مخرجات برنامج Spss

1- الملاحق الخاصة بخصائص العينة:

Statistics

		و.وظيفي	ط.م.للمؤسسة	م.العلمي	التخصص	خبرة.مهني
N	Valid	74	74	74	74	74
	Missing	0	0	0	0	0
Sum		208.00	119.00	196.00	148.00	176.00

و.وظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عضو مجلس إدارة	12	16.2	16.2	16.2
	مراجع داخلي	22	29.7	29.7	45.9
	عضو لجنة مراجعة	8	10.8	10.8	56.8
	أخرى	32	43.2	43.2	100.0
Total		74	100.0	100.0	

ط.م.للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عمومية	30	40.5	40.5	40.5
	خاصة	43	58.1	58.1	98.6
	مختلطة	1	1.4	1.4	100.0
Total		74	100.0	100.0	

م.العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تقني سامي	7	9.5	9.5	9.5
	ليسانس	34	45.9	45.9	55.4
	ماستر	18	24.3	24.3	79.7
	ماجستير	9	12.2	12.2	91.9
	دكتور	5	6.8	6.8	98.6
	أخرى	1	1.4	1.4	100.0
Total		74	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	43	58.1	58.1	58.1
إدارة أعمال	11	14.9	14.9	73.0
اقتصاد	7	9.5	9.5	82.4
تجارة	3	4.1	4.1	86.5
أخرى	10	13.5	13.5	100.0
Total	74	100.0	100.0	

خبرة مهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 6 سنوات	17	23.0	23.0	23.0
من 6 إلى 10	25	33.8	33.8	56.8
من 11 إلى 15	19	25.7	25.7	82.4
أكثر من 15	13	17.6	17.6	100.0
Total	74	100.0	100.0	

2- الملاحق الخاصة بالصدق والثبات:

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	30	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.851	16

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.804	16

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.909	32

3- الملاحق الخاصة بتحليل البنود:

Frequencies

Statistics

	س1	س2	س3	س4	س5	محور 1 بعد 1
N Valid	74	74	74	74	74	74
Missing	0	0	0	0	0	0
Mean	3.9189	3.4054	4.1081	3.9459	3.9865	3.8730
Std. Deviation	.84004	1.20409	.82042	.79194	.78502	.55253

Frequency Table

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	9.5	9.5	9.5
غير موافق	13	17.6	17.6	27.0
محايد	7	9.5	9.5	36.5
موافق	37	50.0	50.0	86.5
موافق بشدة	10	13.5	13.5	100.0
Total	74	100.0	100.0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
غير موافق	2	2.7	2.7	4.1
محايد	9	12.2	12.2	16.2
موافق	38	51.4	51.4	67.6
موافق بشدة	24	32.4	32.4	100.0
Total	74	100.0	100.0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	8.1	8.1	8.1
محايد	7	9.5	9.5	17.6
موافق	46	62.2	62.2	79.7
موافق بشدة	15	20.3	20.3	100.0
Total	74	100.0	100.0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	4.1	4.1	4.1
محايد	14	18.9	18.9	23.0
موافق	38	51.4	51.4	74.3
موافق بشدة	19	25.7	25.7	100.0
Total	74	100.0	100.0	

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	4	5.4	5.4	8.1
محايد	5	6.8	6.8	14.9
موافق	50	67.6	67.6	82.4
موافق بشدة	13	17.6	17.6	100.0
Total	74	100.0	100.0	

محور 1 بعد 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.80	1	1.4	1.4	1.4
2.80	1	1.4	1.4	2.7
3.00	4	5.4	5.4	8.1
3.20	5	6.8	6.8	14.9
3.40	5	6.8	6.8	21.6
3.60	8	10.8	10.8	32.4
3.80	9	12.2	12.2	44.6
4.00	22	29.7	29.7	74.3
4.20	5	6.8	6.8	81.1
4.40	5	6.8	6.8	87.8
4.60	2	2.7	2.7	90.5
4.80	6	8.1	8.1	98.6
5.00	1	1.4	1.4	100.0
Total	74	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

	ش6	ش7	ش8	ش9	ش10	ش11	2 بعد 1 محور
N Valid	74	74	74	74	74	74	74
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.3378	3.6892	3.8243	4.0676	3.8919	3.8378	3.7748
Std. Deviation	.98310	.82637	.81691	.79950	.86907	.90701	.48527

Frequency Table

ش6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
غير موافق	19	25.7	25.7	27.0
محايد	13	17.6	17.6	44.6
موافق	36	48.6	48.6	93.2
موافق بشدة	5	6.8	6.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ش7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	12.2	12.2	12.2
محاييد	13	17.6	17.6	29.7
موافق	44	59.5	59.5	89.2
موافق بشدة	8	10.8	10.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ش8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
غير موافق	5	6.8	6.8	8.1
محاييد	11	14.9	14.9	23.0
موافق	46	62.2	62.2	85.1
موافق بشدة	11	14.9	14.9	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ش9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	5.4	5.4	5.4
محاييد	9	12.2	12.2	17.6
موافق	39	52.7	52.7	70.3
موافق بشدة	22	29.7	29.7	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ش10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	7	9.5	9.5	9.5
محاييد	11	14.9	14.9	24.3
موافق	39	52.7	52.7	77.0
موافق بشدة	17	23.0	23.0	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ش.11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	5	6.8	6.8	9.5
محايد	10	13.5	13.5	23.0
موافق	43	58.1	58.1	81.1
موافق بشدة	14	18.9	18.9	100.0
Total	74	100.0	100.0	

محور.1 بعد 2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.00	1	1.4	1.4	1.4
2.83	1	1.4	1.4	2.7
3.00	4	5.4	5.4	8.1
3.17	4	5.4	5.4	13.5
3.33	8	10.8	10.8	24.3
3.50	8	10.8	10.8	35.1
3.67	5	6.8	6.8	41.9
3.83	5	6.8	6.8	48.6
4.00	21	28.4	28.4	77.0
4.17	9	12.2	12.2	89.2
4.33	2	2.7	2.7	91.9
4.50	3	4.1	4.1	95.9
4.67	3	4.1	4.1	100.0
Total	74	100.0	100.0	

Frequence

Statistics

	محور.1 بعد 3	ص16	ص15	ص14	ص13	ص12
N Valid	74	74	74	74	74	74
Missing	0	0	0	0	0	0
Mean	3.8378	3.9595	3.7838	3.9459	3.8649	3.6351
Std. Deviation	.70666	.91321	1.05038	.87416	.84924	1.00102

Frequency Table

ص12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.1	4.1	4.1
غير موافق	9	12.2	12.2	16.2
محايد	10	13.5	13.5	29.7
موافق	42	56.8	56.8	86.5
موافق بشدة	10	13.5	13.5	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ص13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	4	5.4	5.4	8.1
محايد	8	10.8	10.8	18.9
موافق	48	64.9	64.9	83.8
موافق بشدة	12	16.2	16.2	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ص14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	3	4.1	4.1	6.8
محايد	9	12.2	12.2	18.9
موافق	43	58.1	58.1	77.0
موافق بشدة	17	23.0	23.0	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ص15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.1	4.1	4.1
غير موافق	7	9.5	9.5	13.5
محايد	11	14.9	14.9	28.4
موافق	35	47.3	47.3	75.7
موافق بشدة	18	24.3	24.3	100.0
Total	74	100.0	100.0	

ص16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.1	4.1	4.1
غير موافق	3	4.1	4.1	8.1
محايد	5	6.8	6.8	14.9
موافق	46	62.2	62.2	77.0
موافق بشدة	17	23.0	23.0	100.0
Total	74	100.0	100.0	

محور 1 بعد 3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	2	2.7	2.7	2.7
2.40	1	1.4	1.4	4.1
2.60	1	1.4	1.4	5.4
3.00	2	2.7	2.7	8.1
3.20	3	4.1	4.1	12.2
3.40	9	12.2	12.2	24.3
3.60	6	8.1	8.1	32.4
3.80	13	17.6	17.6	50.0
4.00	12	16.2	16.2	66.2
4.20	8	10.8	10.8	77.0
4.40	7	9.5	9.5	86.5
4.60	6	8.1	8.1	94.6
4.80	1	1.4	1.4	95.9
5.00	3	4.1	4.1	100.0
Total	74	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

	ك1	ك2	ك3	ك4	ك5	ك6	ك7	ك8	محور 2 بعد 1
N Valid	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.0541	3.8378	3.7838	3.5405	3.8108	3.8784	3.1757	3.0000	3.6351
Std. Deviation	.71943	.97961	.86437	1.00940	.91675	.82682	1.10240	1.24966	.47846

Frequency Table

ك1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	5.4	5.4	5.4
	محايد	5	6.8	6.8	12.2
	موافق	48	64.9	64.9	77.0
	موافق بشدة	17	23.0	23.0	100.0
	Total	74	100.0	100.0	

ك2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
	غير موافق	9	12.2	12.2	13.5
	محايد	9	12.2	12.2	25.7
	موافق	37	50.0	50.0	75.7
	موافق بشدة	18	24.3	24.3	100.0
	Total	74	100.0	100.0	

ك3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
	غير موافق	7	9.5	9.5	10.8
	محايد	10	13.5	13.5	24.3
	موافق	45	60.8	60.8	85.1
	موافق بشدة	11	14.9	14.9	100.0
	Total	74	100.0	100.0	

ك4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
	غير موافق	11	14.9	14.9	17.6
	محايد	17	23.0	23.0	40.5
	موافق	33	44.6	44.6	85.1
	موافق بشدة	11	14.9	14.9	100.0
	Total	74	100.0	100.0	

٥

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	5	6.8	6.8	9.5
محايد	12	16.2	16.2	25.7
موافق	41	55.4	55.4	81.1
موافق بشدة	14	18.9	18.9	100.0
Total	74	100.0	100.0	

٦

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	6.8	6.8	6.8
محايد	15	20.3	20.3	27.0
موافق	38	51.4	51.4	78.4
موافق بشدة	16	21.6	21.6	100.0
Total	74	100.0	100.0	

٧

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	8.1	8.1	8.1
غير موافق	13	17.6	17.6	25.7
محايد	25	33.8	33.8	59.5
موافق	22	29.7	29.7	89.2
موافق بشدة	8	10.8	10.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

٨

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	13.5	13.5	13.5
غير موافق	19	25.7	25.7	39.2
محايد	14	18.9	18.9	58.1
موافق	23	31.1	31.1	89.2
موافق بشدة	8	10.8	10.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

محور 2 بعد 1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.38	1	1.4	1.4	1.4
2.75	2	2.7	2.7	4.1
2.88	2	2.7	2.7	6.8
3.00	3	4.1	4.1	10.8
3.13	1	1.4	1.4	12.2
3.25	6	8.1	8.1	20.3
3.38	11	14.9	14.9	35.1
3.50	11	14.9	14.9	50.0
3.63	8	10.8	10.8	60.8
3.75	4	5.4	5.4	66.2
3.88	7	9.5	9.5	75.7
4.00	6	8.1	8.1	83.8
4.13	3	4.1	4.1	87.8
4.25	1	1.4	1.4	89.2
4.38	1	1.4	1.4	90.5
4.50	4	5.4	5.4	95.9
4.63	2	2.7	2.7	98.6
4.75	1	1.4	1.4	100.0
Total	74	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

	م9	م10	م11	م12	م13	م14	م15	م16	2.بعد.محور
N Valid	74	74	74	74	74	74	74	74	74
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.8919	3.9595	3.8243	3.8108	3.9054	3.7838	3.8378	3.7703	3.8480
Std. Deviation	.88469	.55982	.88144	.56558	.79672	.94027	.93672	.94430	.53285

Frequency Table

م9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	5	6.8	6.8	9.5
محايد	6	8.1	8.1	17.6
موافق	47	63.5	63.5	81.1
موافق بشدة	14	18.9	18.9	100.0
Total	74	100.0	100.0	

م10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	2.7	2.7	2.7
محايد	7	9.5	9.5	12.2
موافق	57	77.0	77.0	89.2
موافق بشدة	8	10.8	10.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

م11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
غير موافق	7	9.5	9.5	10.8
محايد	9	12.2	12.2	23.0
موافق	44	59.5	59.5	82.4
موافق بشدة	13	17.6	17.6	100.0
Total	74	100.0	100.0	

12م

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	1.4	1.4	1.4
محاييد	17	23.0	23.0	24.3
موافق	51	68.9	68.9	93.2
موافق بشدة	5	6.8	6.8	100.0
Total	74	100.0	100.0	

13م

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	6.8	6.8	6.8
محاييد	12	16.2	16.2	23.0
موافق	42	56.8	56.8	79.7
موافق بشدة	15	20.3	20.3	100.0
Total	74	100.0	100.0	

14م

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	11	14.9	14.9	14.9
محاييد	9	12.2	12.2	27.0
موافق	39	52.7	52.7	79.7
موافق بشدة	15	20.3	20.3	100.0
Total	74	100.0	100.0	

15م

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.4	1.4	1.4
غير موافق	9	12.2	12.2	13.5
محاييد	6	8.1	8.1	21.6
موافق	43	58.1	58.1	79.7
موافق بشدة	15	20.3	20.3	100.0
Total	74	100.0	100.0	

م16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.7	2.7	2.7
غير موافق	6	8.1	8.1	10.8
محايد	13	17.6	17.6	28.4
موافق	39	52.7	52.7	81.1
موافق بشدة	14	18.9	18.9	100.0
Total	74	100.0	100.0	

محور.2 بعد2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.00	1	1.4	1.4	1.4
2.50	1	1.4	1.4	2.7
2.63	1	1.4	1.4	4.1
2.75	1	1.4	1.4	5.4
2.88	1	1.4	1.4	6.8
3.13	2	2.7	2.7	9.5
3.25	3	4.1	4.1	13.5
3.38	3	4.1	4.1	17.6
3.50	4	5.4	5.4	23.0
3.63	7	9.5	9.5	32.4
3.75	5	6.8	6.8	39.2
3.88	5	6.8	6.8	45.9
4.00	18	24.3	24.3	70.3
4.13	8	10.8	10.8	81.1
4.25	3	4.1	4.1	85.1
4.38	3	4.1	4.1	89.2
4.50	3	4.1	4.1	93.2
4.75	3	4.1	4.1	97.3
4.88	2	2.7	2.7	100.0
Total	74	100.0	100.0	

4- الملاحق الخاصة بالفرضيات:

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	م.البعد.الأول ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: التابع

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.488 ^a	.238	.228	3.74569

a. Predictors: (Constant), الأول.البعد.م

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	316.368	1	316.368	22.549	.000 ^b
	Residual	1010.173	72	14.030		
	Total	1326.541	73			

a. Dependent Variable: التابع

b. Predictors: (Constant), الأول.البعد.م

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	16.191	3.104		5.217	.000
	م.البعد.الأول	.754	.159	.488	4.749	.000

a. Dependent Variable: التابع

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	م.البعد.الثاني ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: التابع

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.660 ^a	.436	.428	3.22312

a. Predictors: (Constant), الثاني. البعد م.

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	578.570	1	578.570	55.693	.000 ^b
	Residual	747.970	72	10.388		
	Total	1326.541	73			

a. Dependent Variable: التابع

b. Predictors: (Constant), الثاني. البعد م.

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	8.885	2.958		3.003	.004
	م. البعد الثاني	.967	.130	.660	7.463	.000

a. Dependent Variable: التابع

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	م. البعد الثالث ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: التابع

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.608 ^a	.370	.361	3.40629

a. Predictors: (Constant), الثالث. البعد م.

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	491.136	1	491.136	42.329	.000 ^b
	Residual	835.405	72	11.603		
	Total	1326.541	73			

a. Dependent Variable: التابع

b. Predictors: (Constant), الثالث، البعد، م

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	16.697	2.201		7.586	.000
	م. البعد، الثالث	.734	.113	.608	6.506	.000

a. Dependent Variable: التابع

جملہ