الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

العنوان:

دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي- من وجهة نظر -ممارسي مهنة المحاسبة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

من إعداد الطالب (ة):
- ساعد بخوش حسينة

إشراف الأستاذ(ة):
- د. بوطلاعة محمد

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
عاشوري نعيم	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	رئيسا
محمد بوطلاعة	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	مشرفا ومقررا
باي مريم	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	ممتحنا
عزي فريال	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	ممتحنا
بوسالم ابو بكر	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي البيض	ممتحنا
عياش زوبير	أستاذ التعليم العالي	جامعة ام البواقي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

"ربي اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا ترضاه وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذ العمل، فما كان لشيء ان يجري الا بمشيئته جل شأنه، ولا يسعني وانا في هذا المقام الا ان اتقدم بشكري وامتناني للأستاذ الدكتور "**محمد بوطلاعة**" الذي تكرم بالإشراف على هذه الرسالة وغمرني بفيض علمه، وكثير نصحه وحسن معاملته وجميل صبره، ومتابعته لي في انهاء هذا العمل.

كما اتقدم بالشكر والتقدير الى اعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذا العمل كل باسمه ومقامه راجية من المولى عز وجل ان يجازيهم خير الجزاء.

اتقدم بخالص شكري وامتناني الى الاستاذ الدكتور بوبكر بوسالم على توجيهاته القيمة، له مني خالص الاحترام والتقدير.

اتقدم بالشكر والتقدير للصرح العلمي بالمركز الجامعي ميلة ولكافة اساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وفي الاخير اشكر كل من ساعدني من قريب او بعيد في انجاز هذه الاطروحة.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى اعز ما في الوجود الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

الى ابنتي قرة عيني مريم

الى اخي الغالي فاتح وابنته المدللة ديمة

الى اختي الغالية واولادها حمزة ويعقوب

الى خالي محمد حفظه الله وأولاده

الى جميع الاهل والاصدقاء.

أهدي لكم جميعاً ثمرة هذا العمل المتواضع.

الملخص:

أظهرت الأزمات والانهيارات التي تعرضت لها عدد من الشركات المالية والمحاسبية الطرق والأساليب الغير الأخلاقية في معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب فيها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة عن طريق استغلال الثغرات القانونية بهدف تحقيق الأهداف المرجوة وهو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية ، مما أدى إلى تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات والتركيز على تطبيق مبادئها كحل فعال لهذه الأزمات. و سعت هذه الدراسة إلى الى الكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والابعاد التابعة لها والمستخدمة في (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، إدارة الارباح)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة لغرض جمع البيانات من أفراد العينة، واعتمد منها لغاية الدراسة والتحليل على 340 استبيانا أي ما نسبته 95% من الاستبانات الموزعة، وتم استخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة، اعتمادا على المتوسطات الحسابية وأنموذج الانحدار وغيرها من الأساليب الإحصائية الأخرى، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والأبعاد التابعة لها بنسبة تقدر (56.3%).

وتوصي الدراسة بضرورة الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية من شأنه أن يساهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الابداعية، ادارة الارباح، النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات.

Abstract:

The crises and collapses to which a number of financial and accounting companies were exposed showed unethical ways and methods in processing the company's accounting data or tampering with it through creative, accurate accounting methods by exploiting legal loopholes in order to achieve the desired goals, which is known as the Creative Accounting practices. This has led to an increased interest in Corporate Governance, focusing on applying its principles as an effective solution to these crises, This study sought to uncover the role of corporate governance under the financial accounting system in reducing its creative accounting practices and dimensions used in (Financial position list, income list, cash flow list, list of changes in equity, profit management) In order to achieve the study's objectives, a questionnaire was developed for the purpose of collecting data from members of the sample, from which up to the study and analysis relied on 340 questionnaires, or 95% of the distributed questionnaires, and the statistical package was used for social sciences. (SPSS) to analyse the identification data, based on computational averages, regression model and other statistical methods. The study found a role for corporate governance under the financial accounting system in reducing its creative accounting practices and dimensions by an estimated 56.3%..

The study recommends the need for continuous access to professional guides and international standards that could contribute to reducing creative accounting practices**.**

Key words: Creative Accounting, earning Management Financial Accounting System, Corporate Governance.

Résumé:

Les crises et les effondrements vécus par un certain nombre de sociétés financières et comptables ont démontré des méthodes et des méthodes non éthiques de traitement ou de falsification des données comptables de l'entreprise au moyen de méthodes comptables novatrices et précises en exploitant les lacunes juridiques pour atteindre les objectifs suivants : objectifs souhaités, pratiques comptables créatives. Cela a entraîné un intérêt accru pour la gouvernance d'entreprise, en mettant l'accent sur l'application de ses principes comme solution efficace à ces crises, Cette étude visait à découvrir le rôle de la gouvernance d'entreprise dans le système de comptabilité financière dans la réduction de ses pratiques comptables créatives et des dimensions utilisées dans (liste de la situation financière, liste des revenus, liste des flux de trésorerie, liste des changements dans les capitaux propres, gestion des bénéfices) Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, un questionnaire a été élaboré dans le but de recueillir des données auprès des membres de l'échantillon, à partir desquelles l'étude et l'analyse se sont appuyées sur 340 questionnaires, soit 95 % des questionnaires distribués, et le dossier statistique a été utilisé pour les sciences sociales. (SPSS) analyser les données d'identification, sur la base de moyennes computationnelles, de modèles de régression et d'autres méthodes statistiques. L'étude a révélé que la gouvernance d'entreprise dans le cadre du système de comptabilité financière a un rôle à jouer dans la réduction de ses pratiques et dimensions comptables créatives d'environ 56,3 %.

L'étude recommande un accès continu aux guides professionnels et aux normes internationales qui pourraient contribuer à réduire les pratiques comptables créatives.

Mots-clés : comptabilité créative, gestion des bénéfices, système de comptabilité financière, gouvernance d'entreprise,

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
كلمة شكر وتقدير	II
الاهداء	III
ملخص الدراسة	V- VII
فهرس المحتويات	IX-XII
فهرس الجداول	X-XVII
فهرس الاشكال	XX
فهرس الملاحق	XXI
المقدمة	أ-ز
الفصل الأول: الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات	01-63
تمهيد	02
المبحث الأول: الجوانب النظرية لحوكمة الشركات	03-28
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات والاطراف المعنية بتطبيقها	03
المطلب الثاني: بواعث حوكمة الشركات وتطورها التاريخي	09
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	15
المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	17
المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات	29-47
المطلب الأول: اليات حوكمة الشركات ومحدداتها	29
المطلب الثاني: نماذج حوكمة الشركات	35
المطلب الثالث: مقومات حوكمة الشركات وحلقتها التفاعلية	40
المطلب الرابع: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	43
المبحث الثالث: التجارب والجهود الدولية في مجال الحوكمة	48-62

المطلب الاول: حوكمة الشركات في الدول الغربية	48
المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الدول العربية	52
المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية في مجال الحوكمة	58
خلاصة الفصل	63
الفصل الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي	146-64
تمهيد	65
المبحث الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي	92-66
المطلب الأول: المرجع الدولي للنظام المحاسبي المالي	66
المطلب الثاني: دوافع وأهداف تبني النظام المحاسبي المالي	75
المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي ومحتواه	78
المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الابداعية	124-93
المطلب الاول : ماهية التلاعب المحاسبي	93
المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية (عوامل نشوئها، مفهومها وأشكالها)	98
المطلب الثالث: دوافع المحاسبة الابداعية	109
المطلب الرابع: مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي	115
المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية (نماذج قياسها، انعكاساتها ومنظورها الاخلاقي)	136-125
المطلب الأول: نماذج قياس المحاسبة الابداعية	125
المطلب الثاني: انعكاسات المحاسبة الابداعية	133
المطلب الثالث: المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية	134
المبحث الرابع: نماذج بعض الدول في ممارسة المحاسبة الابداعية	143-137
المطلب الأول: المحاسبة الابداعية في الولايات المتحدة الأمريكية	137
المطلب الثاني: المحاسبة الابداعية في الدول الأسيوية	138
المطلب الثالث: المحاسبة الابداعية في الدول العربية	141

خلاصة	144
الفصل الثالث: المقاربات الحديثة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي	211-145
تمهيد	146
المبحث الأول: إسهامات و جهود النظام المحاسبي المالي في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات والحد من المحاسبة الابداعية	153-147
المطلب الاول: النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات	147
المطلب الثاني: متطلبات تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات	148
المطلب الثالث: أبعاد النظام المحاسبي لتحقيق حوكمة الشركات والجهود المبذولة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	151
المبحث الثاني: الرقابة كألية من اليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	195-154
المطلب الاول: نظام الرقابة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	156
المطلب الثاني: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	160
المطلب الثالث: دور المراجعة كآلية من آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	168
المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي والبعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية	208-195
المطلب الاول: ماهية الإفصاح المحاسبي	195
المطلب الثاني: دور الافصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية	202
المطلب الثالث: الالتزام بالقيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	204
خلاصة الفصل	209

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمدى دور حوكمة لشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة	277-210
تمهيد	121
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة	212-202
المطلب الأول: منهج الدراسة	212
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	212
المطلب الثالث: أنموذج الدراسة	215
المطلب الرابع: أدوات المعالجة الإحصائية	216
المطلب الخامس: ترميز محاور الدراسة واختبار طبيعية عينة الدراسة	219
المبحث الثاني: أداة الدراسة	232-221
المطلب الأول: بناء أداة الدراسة	221
المطلب الثاني: محاور أداة الدراسة	223
المطلب الثالث: الصدق الظاهري لأداة الدراسة	223
المطلب الرابع: الصدق البنائي لأداة الدراسة	224
المطلب الخامس: صدق وثبات أداة الدراسة	229
المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي وأبعاد التميز الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	254-233
المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	233
المطلب الثاني: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	240
المطلب الثالث: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	243
المطلب الرابع: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	245
المطلب الخامس: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	247

المطلب السادس: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الارباح	250
المبحث الرابع: اختبار الفرضيات ونتائج وتوصيات الدراسة الميدانية	276-255
المطلب الأول: اختبار صلاحية أنموذج الدراسة	255
المطلب الثاني: اختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	258
المطلب الثالث: اختبار الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة التي تعزى للمتغيرات الشخصية	263
خلاصة الفصل	277
الخاتمة	282-278
المراجع	307-284
الملاحق	367-308

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	الفرق بين المفهوم التقليدي للحوكمة والمفهوم الحديثة	06
(02-01)	تقارير حوكمة الشركات الاولى الصادرة على المستوى الدولي	14
(03- 01)	المفاضلة بين أشكال المعاملات حسب williamson	24
(01-02)	قائمة المعايير الدولية سارية المفعول	68
(02-02)	فصول القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007	79
(03-02)	الفروقات الرئيسية بين المحاسبة الابداعية والغش المحاسبي	198
(04-02)	أساليب المحاسبة الابداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي	121
(05-02)	أساليب المحاسبة الابداعية للتلاعب بقائمة الدخل	122
(01-03)	معايير التدقيق الدولية	179
(02-03)	معايير المراجعة الجزائرية	186
(03-03)	العمليات المضادة لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	190
(01-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية	214
(02-04)	ترميز محاور الدراسة واختبار طبيعية عينة الدراسة	219
(03-04)	اختبار التوزيع الطبيعي	220
(04-04)	ترميز متغيرات الدراسة	222
(05-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (حوكمة الشركات)	225
(06-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي)	228
(07-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل)	226
(08-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية)	227

(09-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية)	228
(10-04)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور السادس (الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح)	228
(11-04)	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) حسب المحاور	230
(12-04)	معامل الارتباط بين القياس الأول والثاني لكل محور	231
(13-04)	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة	234
(14-04)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور حوكمة الشركات	241
(15-4)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	243
(16-04)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	245
(17-04)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	247
(18-04)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	251
(19-04)	استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	254
(20-04)	استجابات عينة الدراسة لمحاور الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	257
(21-04)	إختبار المصاحبة الخطية المتعددة للتأكد من صلاحية الأنموذج	256
(22-04)	اختبار القدرة التفسيرية للأنموذج	257
(23-04)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	259

(24-04)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	259
(25-04)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	260
(26-04)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	261
(27-04)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	261
(28-4)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار من دور حوكمة في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	262
(29-4)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	264
(30-4)	نتائج اختبار (Independent S. T TesT) للفروق بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للجنس	266
(31-4)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للعمر	268
(32-4)	اختبار (Scheffe) للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير العمر	270

(4-33)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمستوى التعليمي	272
(4-34)	اختبار (Scheffe) للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب المستوى التعليمي	273
(04-35)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لإجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لسنوات الخبرة	375
(04-36)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لإجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات والحد من ممارسات الإبداعية تعزى للمستوى الوظيفي	276

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01-01)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.	08
(02-01)	عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات.	11
(03-01)	مشاكل الوكالة	21
(04-01)	تصنيف أصحاب المصالح حسب Mitchell et al, 1997	27
(05-01)	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	35
(06-01)	ركائز حوكمة الشركات	41
(07-01)	الحلقة التفاعلية لنظام حوكمة الشركات	42
(0 1-2)	الهيكل التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS)	74
(02-02)	مكونات النظام المحاسبي المالي	82
(03-02)	أشكال التلاعب المحاسبي	96
(04-02)	المرونة في المحاسبة	97
(05-02)	دوافع المحاسبة الإبداعية	115
(01-03)	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما	178
(01-04)	أنموذج للدراسة	216

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة الاستبيان	093
02	قائمة أسماء محكمين الاستبانة	316
(03)	الاستبانة في صورتها النهائية	315
(04)	خصائص عينة الدراسة	320
(05)	اختبارات اعتدالية التوزيع	322
(06)	درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحاور	325
(07)	تقدير الثبات من خلال معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha Coefficient	330
(08)	تقدير الثبات بطريقةالتجزئةالنصفيةSplit –Half Method	332
(09)	مدى الموافقة على عبارات الاستبيان	335
(10)	اختبار T للعينةالواحدة T–Test	347
(11)	اختبار المصاحبة الخطية المتعددة	353
(12)	الانحدار الخطي البسيط	358
(13)	تخطيط الانتشار للرواسب وتخطيط الاحتمال الطبيعي	360
(14)	اختبار الفروقاتIndependent S. T Tes	361
(15)	اختبار الفروقاتOne Way ANOVA	363

مقـــــدمة

تعرف المحاسبة على انها لغة الاعمال، حيث تهدف الى اعداد وعرض قوائم مالية تعمل على تقديم معلومات محاسبية تتسم بالمصداقية والشفافية وفهم للأحداث الاقتصادية، حيث تمكن الاطراف ذات العلاقة من ابداء الآراء واتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بتخصيص مواردهم، وتقييم مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق تطلعاتهم، الا انه في الآونة الاخيرة أصبح الدور المفترض لمهنة المحاسبة محل شك لما شهدته العديد من الدول خاصة الولايات المتحدة الامريكية من اخفاقات وفضائح مالية مست العديد من الشركات الكبرى مثل شركة انرون للطاقة وشركة آرثر اندرسون للمراجعة.

وتعد هذه الفضائح جرائم احتيال مالي نتيجة الممارسات الخاطئة التي قامت بها المنشآت الاقتصادية في اعداد قوائمها المالية، حيث كشفت هذه الفضائح ان الاطراف الداخلية في هذه المنشآت كانت تستخدم على نحو متزايد سلطتها لتظليل الأطراف الخارجية، من خلال ميلها الى بعض الاجراءات والسياسات المحاسبية المعقدة ، وذلك باستغلال المرونة المتاحة في القواعد والمبادئ المحاسبية او الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند اعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم اهدافها دون أهداف الشركة، من خلال ما يعرف **بممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا في ظل غياب المسائلة و اليات الرقابة المحكمة على ادائها.**

وفي ظل انتشار ظاهرة المحاسبة الابداعية، والتي أثرت سلبا على موثوقية القوائم المالية المنشورة ومصداقية معديها والمدققين فيها، توجهت انظار المنظمات الدولية و الدول والمهنين الى سن مجموعة من القواعد والآليات للحد من هاته الممارسات وذلك من خلال حرصهم على تبني وتكريس مفهوم حوكمة الشركات كنظام متكامل للرقابة واطار وقائي يسمح بالحد من اساليب التلاعب والغش في القوائم المالية، حيث باتت معاييرها وسيلة لكسب ثقة المتعاملين مع الشركات، وبالتالي المحافظة على استقرار الاسواق المالية من خلال تجنيب الشركات الوقوع في المشاكل التي تؤدي الى انهيارها وانهيار تلك الاسواق.

أما بالنسبة للجزائر فيعتبر الانتقال الى المعايير المحاسبية الدولية **IAS/ IFRS** من خلال النظام المحاسبي ثورة جديدة وتغيير كبير بالقياس الى التصور الجديد الذي اتى به بالنسبة للمعلومة المالية، حيث تسعى الجزائر من خلال هذا النظام الى تطوير السوق المالي وتدعيم كفاءته وتقديم معلومات مالية صادقة وذات جودة عالية من قبل المؤسسات الجزائرية خالية من ممارسات المحاسبة الابداعية، وتساهم

في تعزيز الثقة لدى المستثمرين المحليين والأجانب، وتلبي احتياجاتهم من المعلومات وترشد قراراتهم الاستثمارية والائتمانية.

1- إشكالية الدراسة:

على الرغم من ان اعداد المعلومات التي تحتويها التقارير المالية يتم ضمن إطار المعايير المحاسبية، غير ان ذلك لم يمنع من لجوء بعض ادارات الشركات من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية و اختلاق تأثيرات صورية وذلك باستغلال الثغرات وتعدد البدائل ونقاط الضعف في السياسات المحاسبية، وتوافر عنصري المرونة والاختيارية في المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة ببدائل القياس والافصاح، حيث تشكل هذه الممارسات تهديدا لمستخدمي القوائم المالية، باعتبارها تشمل على طرق ملتوية ومتنوعة تنطوي على الخداع و المكر.

وفي ظل كل هذه المعطيات أصبح من الضروري ايجاد اليات مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وتعتبر حوكمة الشركات من بين اهم هذه الاليات باعتبارها المرشد الاساسي في اتخاذ القرارات، وهو الأمر الذي دفع بعض الحكومات والدول إلى الإلزام بتبني هذه الآلية و تطبيق مبادئها من خلال ارساء كافة الأطر او القواعد القانونية والتشريعية الخاصة بتنظيم الشركات وسوق المال والمحاسبة، حيث تعتبر هذه القوانين بمثابة صمام الأمان الرئيسي الضامن لحوكمة جيدة للشركات في ضوء اختلاف النظم السياسية والاقتصادية، والجزائر كباقي دول العالم التي سارعت إلى إصدار حزمة من القوانين والإصلاحات، حيث قامت باستحداث النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي قصد اضفاء المزيد من الشفافية والمصداقية على المؤسسات.

وفي ظل ما سبق، وبالنظر الى مستجدات البيئة الجزائرية خاصة منها التحول الى الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية وتبني النظام المحاسبي المالي تطرح اشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

- **"ما مدى مساهمة تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر؟**

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة ؟

- هل يوجد دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة؟
- هل يوجد دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي في الحد من الأساليب الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة؟
- هل يوجد دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة؟
- هل يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعزى للمتغيرات الديموغرافية ؟

2- فرضيات الدراسة:

لمعالجة الاشكالية الرئيسية والاجابة على الاسئلة الفرعية، حددنا الفرضيات التالية، وهي على النحو التالي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى** : لا يوجد هناك دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الخمس التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** لايوجد هناك دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

- **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

- **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.

3- مبررات اختيار الموضوع:

هناك أسباب عديدة دفعت الباحثة الى تبني موضوع هذا البحث، أهمها:

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي لمعالجة هذا الموضوع، نظرا لارتباطه بمجالات متعددة كالمحاسبة، المالية والتدقيق؛

- الغوص في موضوع المحاسبة الابداعية والبحث فيه أكثر لتوضيح مفاهيمه وجميع جوانبه؛

- يعتبر موضوع المحاسبة الابداعية من مواضيع الساعة الأكثر أهمية، حيث يستوجب الطرح في البيئة الجزائرية؛

- الوضعية السيئة التي تعيشها عينة من الشركات الجزائرية على كل مستوياها التنظيمية والإدارية والمالية، وما يعصف بواقع الأعمال في الجزائر من فساد مالي وإداري، كان دافعا أساسيا للبحث في مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات في معالجة هذا الخلل، وتوطيد العلاقة وارساء الثقة بين منتجي المعلومات والتقارير المالية ومستخدميها؛

- محاولة ربط الدراسات النظرية للموضوع بالممارسات الميدانية في الجزائر.

4- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في كونها اضافة علمية حيث ستساهم في إثراء معرفي للأدب الإداري ورفد المكتبة العربية بشكل عام والجزائرية بشكل خاص بدراسة تسلط الضوء على دور حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك باستطلاع أراء ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، كما تستمد الدراسة أهميتها من خلال:

✓ تسليط الضوء على خطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية كونها تمثل مشكلة هامة في ظل قيام ادارات الشركات باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية لعرض البيانات المالية بالشكل الذي يحقق لها اهدافها الخاصة على حساب الاطراف ذات العلاقة؛

✓ تنبع اهمية الدراسة من النتائج التي ستكشف عنها من كونها ستوفر للمساهمين والاطراف ذات العلاقة عن مدى تفشي ظاهرة المحاسبة الابداعية ومدى تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، كما يمكن للجهات الرقابية ان تستفيد منها وذلك بإحكام وضبط عمل الشركات والحد من قدرتها من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

✓ محاولة جادة للوقوف على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات ودورهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

✓ التأكيد على اهمية التوسع في تطبيق حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية والحد من التلاعب والمحاسبة الإبداعية؛

✓ الوقوف على اهمية تبني النظام المحاسبي المالي والتقيد بمبادئه، ودوره في تفعيل ميكانيزمات الحوكمة من خلال انتاج معلومات مالية موثوقة وملائمة لعملية اتخاذ القرار.

5- أهداف الموضوع:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق عدد من الاهداف العلمية والعملية، تشمل هذه الاهداف ما يأتي:

- التعرف على واقع المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية؛
- التعرف على اهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي لممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على سلوك المؤسسات الجزائرية تجاه المحاسبة الإبداعية؛
- معرفة ما مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرة هذا الأخير على توليد معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية، تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

6- حدود الدراسة:

لكل دراسة حدود تمتد بين مدى شمولها والقدرة على تعميم نتائجها وتتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة بالمحاور الاساسية التي لها صلة بالموضوع المتمثل في دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال الدراسة التطبيقية واستخلاص اهم النتائج المتوصل.

- **الحدود المكانية:** من أجل إثراء الدراسة والاحاطة بكل جوانب الموضوع محاسبيا، تم حصر العينة لتشمل عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

7- منهج البحث:

للتأكد من صحة الفرضيات والاجابة على الاسئلة الفرعية ومن ثم الاشكالية المطروحة، اعتمدت الباحثة على المنهج الاستنباطي، وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول الى النتائج المرادة من البحث.

أما فيما يخص نمط البحث وجمع المعلومات، اعتمدنا على منهج المسح الكتابي، وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث، إضافة الى الابحاث العلمية المنجزة من رسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، كما تم الاعتماد على الدراسات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت، وفي الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على أسلوب الاستبانة والمقابلات الشخصية مع ممارسي مهنة المحاسبة وهذا للإحاطة بجوانب لموضوع سعيا لتحقيق نتائجه.

8- مراجعة الدراسات السابقة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، ونظرا لتنوع الدراسات المرتبطة بالموضوع واهمية النتائج المتوصل اليها، وفي إطار استكمال جهود تلك الدراسات، تم تقسيم الدراسات السابقة على النحو التالي.

✓ **دراسة دراسة أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية – دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-، اطروحة دكتوراه جامعة باجي مختار-عنابة 2013-2014.**

هدفت الدراسة الى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في ادارة المخاطر، الافصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال اسقاط الدراسة النظرية على عينة

مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر **SBF250**،خلال الفترة الممتدة 2007-2009، وتوصلت الدراسة الى ان العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر **SBF250** تمارس المحاسبة الابداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع الى سنوات الدخل المتدني، وتوصلت الدراسة ايضا الى جودة ركائز حوكمة الشركات، ادارة المخاطر الافصاح والرقابة في العينة المدروسة، و تواجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على دور ركزتي ادارة المخاطر والافصاح في الحد من المحاسبة الابداعية، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين منصب رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي.

✓ **دراسة روان حكم نايف عطوة: دور العوامل المرتبطة بالتدقيق الخارجي والحاكمية المؤسسية في الحد من ادارة الارباح في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان، اطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الاردن، 2016.**

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور المتغيرات المرتبطة بمكتب التدقيق في الحد من ممارسة ادارة الارباح في الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان، ومن اجل تحقيق اهداف الدراسة تم الرجوع الى التقارير المالية السنوية لعينة من الشركات يبلغ عددها 92 شركة موزعة الى49 شركة صناعية و43 شركة خدمية وذلك خلال الفترة الممتدة من 2011-2014، وتوصلت الدراسة الى وجود ظاهرة ممارسة ادارة الارباح في جميع الشركات الصناعية والخدمية عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة الى وجود اثر ذو دلالة احصائية للمتغيرات المرتبطة بعوامل التدقيق الخارجي عند اخذ المتغيرات المستقلة بشكل مجتمع على ممارسة ادارة الارباح لجميع الشركات عينة الدراسة، وفيما يتعلق باليات الحوكمة المؤسسية كانت النتائج تشير الى وجود اثر ذو دلالة احصائية للمتغيرات المتعلقة بنسب الملكية ومعدل تركز الملكية ، اما بالنسبة لحجم والاستقلالية مجلس الادارة وللجمع بين بين منصبي المدير العام ورئيس مجلس الإدارة لم يكن هناك اثر ذو دلالة إحصائية.

✓ **دراسة أسيا لعروسي: تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2019**

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على اهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الابداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة الى جملة من النتائج من بينها ان ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا حياديا حول ممارسة المحاسبة الابداعية، وذلك نظرا لحساسية الموضوع ونظرا لسرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الجزائرية ، وتوصلت الدراسة الى ان المؤسسات لم تمارس المحاسبة الابداعية خلال الفترة 2006-2014 ، كما توصلت الدراسة ايضا الى وجود علاقة تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، كما تبين وجود اليات يمكن من خلالها الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك بالتزام مبدأ الثبات، والتطبيق السليم لقواعد الحوكمة.

- ✓ **دراسة (Swastika,2013) بعنوان Corporate Governance, Firm Size, and Earning Management: Evidence in Indonesia Stock Exchange**

هدفت الدراسة الى معرفة اثر قواعد حوكمة الشركات(مجلس الادارة، عدد الاعضاء الغير تنفيذين، جودة التدقيق، حجم الشركة مقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الاصول) على ادارة الارباح باستخدام بيانات من التقارير السنوية لعام 2005-2007 ل 51 شركة للأطعمة والمشروبات المدرجة في السوق الاندونيسي ، وقد تم قياس ادارة الارباح بمؤشر جونز المعدل واستخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحليل بيانات و دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتوصلت الدراسة الى وجود اثر سلبي ذو دلالة احصائية بين جودة التدقيق وادارة الارباح ، ووجود اثر ايجابي بين حجم مجلس الادارة وادارة الارباح، ولم تتوصل الى علاقة ذات دلالة احصائية بين عدد الاعضاء المستقلين وادارة الارباح

- ✓ **دراسة (Anggereni & Latrini,2021): بعنوان Effect of Auditor Ethics and Audit Tenure on Auditor Ability to Detect Creative Accounting Practices**

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير اخلاقيات المدقق وفترة المراجعة على قدرة المدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية واجريت الدراسة على المراجعين الذين يعملون في مقاطعة بالي، حيث تم استخدام طريقة اختيار العينة عن طريق اخذ عينات هادفة تقنية، وتكونت العينة من 60 شخص، وتوصلت الدراسة الى ان اخلاقيات المدقق لها تأثير سلبي كبير على قدرة المدققون للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في البيانات المالية يختار المدقق تجاوز الاخلاق وبالتالي يتجاهل النتائج الفعلية، كما ان مدة المراجعة لها تأثير ايجابي كبير على قدرة المدققين على اكتشاف المحاسبة الابداعية،

الامر الذي يشير الى انه كلما طالت مدة المراجعة او طالت فترة ارتباط المراجعة ستزداد قدرة المدقق على اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في البيانات المالية.

✓ **دراسة (Liu and lu, 2007) : بعنوان Corporate governance and earnings management in the Chinese listed companies: A tunneling perspective**

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وادارة الارباح، سلوك النفق التي تتبعه الاطراف المسيطرة على الشركة من خلال الشركات الصينية المدرجة خلال الفترة من 1999–2005، ويزداد هذا السلوك في المواقف التي تتعارض فيه المصالح، وتوصلت الدراسة انه في ظل غياب الاساليب الفعالة للحوكمة الشركات يعمد المديرون الى سوء تقدير العديد من عناصر القوائم المالية وممارسة الاساليب المختلفة لإدارة الارباح وسلوك النفق ويمكن الحد من هذه السلوكيات بإتباع اساليب فعالة للحوكمة.

✓ **دراسة (Afzal & Habib,2018): بعنوان Corporate Governance and Earnings Management: A Model and Empirical Investigation from Karachi Stock Exchange**

سعت الدراسة الى التحقيق في العلاقة بين حوكمة الشركات وادارة الارباح ،وتكونت عينة الدراسة من 74 شركة غير مالية مدرجة في بورصة كاراتشي للأوراق المالية لفترة زمنية مدتها تسع سنوات (2005–2013) ،تم قياس ادارة الارباح باستخدام نموذج جونز المعدل، اما بالنسبة لحوكمة الشركات اشتملت على المتغيرات(الملكية المؤسسية، الملكية الادارية ، استقلالية مجلس الادارة)، واظهرت الدراسة ان الملكية المؤسسية والملكية الادارية لهما دور في الحد من ادارة الارباح، في حين اشارت الدراسة ان مجلس الادارة الكبير يزيد من ممارسات ادارة الارباح وذلك لضعف الاتصال والتناسق بين الاعضاء، اما عن الاجتماعات التي تعقد فهي تربط بشكل غير ملحوظ مع ادارة الارباح، واشارت الدراسة الى ان الازدواجية للمدير التنفيذي تزيد من فرص ادارة الارباح.

- التعقيب على الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية امتدادا للدراسات السابقة في مجال النظام المحاسبي المالي و حوكمة الشركات، والمحاسبة الابداعية وما توصلت إليه من استنتاجات وما أفرزته من توصيات، حيث ساهمت الدراسات السابقة في إعطاء خلفية نظرية لمتغيرات الدراسة من خلال التعرف على بعض المصادر البحثية النظرية والتطبيقية، الا ان ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات وحسب علم الباحثة

تكمن في الربط بين متغيرات الدراسة والتي لم ينظر الى وجود علاقة بينهم في أي من الدراسات السابقة خاصة وان معظمها اهتمت بدراسة علاقة المحاسبة الابداعية ببعض المتغيرات الآخرى كالتدقيق، الحوكمة، جودة المعلومات المحاسبية، حيث انفردت هذه الدراسة بثلاث متغيرات رئيسية والتي تعتبر من أبرز الممارسات المحاسبية الحديثة وتطبيقاتها، و عالجت إشكالية محورية هامة حول مدى دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

8- هيكلة البحث:

لمعالجة البحث قمنا بتقسيمه الى أربعة فصول، تضمن الفصل الاول الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات وقسم الى ثلاث مباحث أساسية، خصص الاول منها الى دراسة الجوانب النظرية لحوكمة الشركات، اما المبحث الثاني خصص للجوانب التطبيقية لحوكمة الشركات، وخصص الثالث منها لدراسة الجهود والتجارب الدولية في مجال حوكمة الشركات.

أما الفصل الثاني تضمن مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي وقسم الى أربعة مباحث اساسية، تضمن المبحث الاول مدخل الى النظام المحاسبي المالي والمبحث الثاني خصص للمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي للممارسة المحاسبة الابداعية، في حين خصص المبحث الثالث الى المحاسبة الابداعية (نماذج قاسها، انعكاساتها ومنظورها الاخلاقي)، اما المبحث الرابع تناول نماذج بعض الدول في ممارسة المحاسبة الابداعية.

أما الفصل الثالث المقاربات الحديثة لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، وتضمن ثلاث مباحث، المبحث الاول بعنوان إسهامات وجهود النظام المحاسبي في تحقيق متطلبات الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، والمبحث الثاني تضمن دور الرقابة كآلية من اليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، **وخصص المبحث الثالث لدراسة** دور الإفصاح والبعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل فخصص دراسة ميدانية للكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وتضمن ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الاول الإجراءات

المنهجية للدراسة، وخصص الثاني ادوات الدراسة اما البحث الثالث تضمن واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

الفصل الأول:

الإطار النظري والتطبيقي

لحوكمة الشركات

تمهيد:

يعتبر مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الادارية الحديثة رغم قدم ممارستها حيث برزت تطبيقاتها ونظرياتها بشكل واضح في المجال الاقتصادي نتيجة تسارع خطى العولمة وتكامل الاسواق والحاجة الى تعزيز ثقة المتعاملين في اسواق المال وبشكل خاص نتيجة انفصال الادارة عن الملكية وظهور تعارض المصالح بين الملاك والادارة مع ارتكاب الكثير من ادارات الشركات للمخالفات المالية التي ادت الى افلاس وانهيار العديد من الشركات وظهور مشكلات اجتماعية واقتصادية معقدة اثرت على اقتصاديات دول بأكملها.

ونظرا لتزايد الاهتمام بهذا المفهوم حرصت حكومات معظم الدول على تبني مفهوم الحوكمة والعمل على طرح وتطوير اليات مختلفة للتعامل مع مختلف الابعاد المالية القانونية والتنظيمية، كما حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناوله بالدراسة والتحليل واصدرت العديد من المبادئ والقواعد والمواثيق، والخطوط الارشادية لتدعيم ادارات الشركات من جوانبها المختلفة.

وفي هذا الفصل سيتم التطرق للإطار النظري لحوكمة الشركات من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الاول: الجوانب النظرية لحوكمة الشركات.**
- **المبحث الثاني: الجوانب التطبيقية لحوكمة الشركات.**
- **المبحث الثالث: الجهود والتجارب الدولية لحوكمة الشركات.**

المبحث الاول: الجوانب النظرية لحوكمة الشركات

أحدث موضوع حوكمة الشركات ثورة كبيرة من خلال التطور المستمر في نظرياته وتطبيقاته باعتباره أحد القضايا الأساسية والمعاصرة التي استحوذت على اهتمام العديد من الهيئات والباحثين هذا من جهة واتصاله بالعديد من المجالات والتوجهات الثقافية والفكرية من جهة اخرى، وحتى يصبح هذا الموضوع واضحا ومتكاملا لابد من الوقوف في هذا المبحث على الحقيقة اللغوية والاصطلاحية لهذا المصطلح والجوانب المحيطة به.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات والاطراف المعنية بتطبيقها

نعالج في هذا المطلب الغموض الذي اعترى اليه مفهوم حوكمة الشركات بالتطرق الى أهم التعاريف اللغوية والاصطلاحية والأطراف المعنية بتطبيقها.

أولا: المفهوم اللغوي

تقوم الحوكمة على فلسفة الاحتكام وعلى فكر التحكم وكليهما قائم على ثقافة التحاكم، وما بين شمولية الفلسفة وحكمة وعدالة وثقافة الاحتكام، وعقلانية ورشادة الحكمة ووعي وادراك الحكم نبتت بذور الحوكمة واخذت تنمو وتمتد في مختلف انحاء العالم[1]، و تعود اصول هذا المصطلح والمقابل للترجمة الإنجليزية **Governance** الى كلمة اغريقية تعبر عن قدرة ربان السفينة ومهارته في اجتياز المخاطر التي تواجهها سفينته وما يتمتع به الربان من قيم واخلاق نبيلة في المحافظة على البضاعة والسفينة، فإذا عاد سالما يطلق عليه المتحوكم الجيد[2].

وقد ظهر المصطلح في فرنسا خلال القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح حكومة كناية عن فن او طريقة الحكم، وفي عام 1478م تطور مفهومه حيث اصبح يشير الى الهياكل التي تعتمد على شكل اداري متميز او خاص وكذا اعباء والتزامات الحكم ثم شاع استخدامه في كل من اللغات الاسبانية والبرتغالية بمفهوم وسيلة للإدارة والحكم[3]، و تباينت الآراء الكثيرة على ترجمة هذا المصطلح باللغة العربية حيث رأى البعض تسميتها التحكم المؤسسي والبعض الاخر الادارة الرشيدة او الادارة الحكيمة وهناك عدة بدائل اخرى، حكم الشركات، حكمانية الشركات، حاكمية الشركات[4].

ولأغراض هذا البحث سوف تعتمد الباحثة على **مصطلح حوكمة الشركات**، وهو ما استقر عليه مجمع اللغة العربية سنة 2003، حيث أقر المجمع اعتماده لهذا المرادف "**الحوكمة**" حيث جاء في بيان له "في رأينا ان الترجمة العربية للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي اولا جاءت وفق

---

[1] – محسن احمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر،2005، ص29.

[2] – هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، **ماهية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، 2018، ص4

[3] -Robert joumard, **Le Concept de gouvernance, rapport n LTE 910, Presente pour l'institut national de recherche sur les transports et leur Securite**, paris France,2009, p9.

[4] –عمار بلعادي، **حوكمة الشركات ومتطلبات كفاءة الاسواق المالية العربية**، حوليات جامعة قالمة للعوم الاجتماعية، العدد 20، ص313.

الصياغة العربية لمحفظتها على الجذر والوزن وهي ثانيا تؤدي الى المعنى المقصود باللغة الإنجليزية"[1]، ويتضمن العديد من الجوانب يمكن ذكرها كما يلي:[2]

- **الحكمة:** ما تفتضيه من التوجيه والارشاد.
- **الحكم:** ما يقتضيه من السيطرة على الامور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- **الاحتكام:** ما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات اخلاقية وثقافية والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التحاكم:** طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

وقد كان لهذا التحديد الاثر الايجابي على تقبل مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لهذا المفهوم، لان الضبابية اللغوية لهذا الاخير واعطائه اكثر من معنى يؤدي الى اختلاف التفسير والفهم واكبر مثال على ذلك الخلط الذي ساد في وقت ما بين الحوكمة والحكومة، حيث استخدم الأول كمرادف للثاني لدى البعض الشيء الذي ربما ينطوي على انعكاسات سلبية او مغلوطة نتيجة لما تعنيه كلمة الحكومة، خاصة في الدول التي تعاني من انتشار الممارسات اللاأخلاقية[3].

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي

بعد سلسلة الازمات والاضطرابات التي عصفت بمعظم الشركات العالمية، زاد الاهتمام بمصطلح الحوكمة، الا انه لم يتم الاجماع على وضع تعريف موحد وذلك لاختلاف وجهات نظر الباحثين والإداريين والاقتصادين ويرجع ذلك لتداخله في العديد من الامور التنظيمية والمالية والمؤسسية، حيث تناولت العديد من الكتابات مفهوم الحوكمة من ابعاد مختلفة فمنها من ينظر للحوكمة على انها تمثل علاقة تعاقدية بين الأطراف المهتمة بالمشروع وتعبر عن حماية مساهمي الاقلية وفي هذا تركيز قانوني ومنها من ركز على الناحية الاجتماعية حيث ينظر للحوكمة على انها قيام منشآت الاعمال بتخصيص جزء من الثروة المكتسبة لصالح المجتمع والدولة[4]، في حين يراه اخرون من وجهة نظر محاسبية في انها التركيز على توفير حماية لأموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة بما يضمن عدم استخدامها في مجالات او استثمارات غير امنة وعدم استغلالها من قبل الادارة والمديرين لتحقيق منافع خاصة[5].

---

[1]– حسين عبد الجليل ال غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الأكاديمي، 2015 ص24.

[2] – علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص24.

[3]– حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص16.

[4]– امينة علي ابو حسين، محمد السيد برس، د**ور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية دراسة تحليلية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد 3، 2008، ص 216.

[5]–سالم بن سلام بن حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص21.

لم يتم الاتفاق على تعريف محدد فيما بين المختصين والمهتمين بتطبيق هدا المصطلح نظر لاختلاف اهتماماتهم وتخصصاتهم العملية، حيث يعرف عن طريق الهدف منه او الغرض او وجهة نظر الجهة التي تصدر التعريف، وفيما يلي عرض لاهم التعريفات:

- **ان اول تعريف صريح للحوكمة كان من قبل لجنة كادبوري (Cadbury Committee)** حيث عرفها: "بأنها النظام الذي تدار و تراقب به الشركات، ويكون مجلس الادارة المسؤول عن حوكمة الشركات، ويكون دور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب اعضاء مجلس الادارة والمدققين والتأكد من ان هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه، كما تتضمن مسؤولية المجلس بوضع الاهداف الاستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الاهداف، ومراقبة ادارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين اثناء فترة توليهم، والتأكد من ان مجلس الادارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين اعضاء الهيئة العامة"[1].

- وعرفتها **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)** في اجتماعها لسنة 2015 بممثلي مجموعة العشرين **G20** " على انها مجموعة من المبادئ والعلاقات بين الادارة التنفيذية ومجلس ادارتها والمساهمين فيها وغيرهم من اصحاب المصلحة، كما تقدم ايضا الهيكل الذي تتحدد من خلاله اهداف الشركة و سائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الاداء"[2].

- **اما المجمع العربي للمحاسبين القانونين فعرفها:** " بأنها مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبعها مجلس الادارة والادارة التنفيذية بهدف تقديم توجيه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف والتحقق من المخاطر وادارتها بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول[3].

- **وعرفها مركز دراسات السياسات الاوروبية Centre for European Policy Studies CEPS** "بأنها نظام متكامل للحقوق، والعمليات والضوابط الداخلية والخارجية الموضوعة لرصد ومتابعة تسيير أي كيان اقتصادي بهدف حماية كافة الأطراف ذات المصلحة"[4].

وبناءا على ما تقدم تلاحظ الباحثة ان مؤسسة التمويل الدولية ومنظمة التعاون الاقتصادي ومركز دراسات السياسات الاوروبية قدموا تعريف مشترك للحوكمة متمثل فالتوجيه والرقابة اما تقرير كادبوري ركز على الفعالية والكفاءة في حين اضاف المجمع العربي للمحاسبين عنصر المخاطرة وادارتها.

بالإضافة الى التعريفات السابقة هناك العديد من الباحثين الذين قدموا مساهمات في هذا المجال:

---

[1]- Cadbury A**, Rapport of the Committee on the Financial Aspects of corporate governance**, Londen,1992, p14

[2] - OECD, **G20/OECD Princioles of corporate governance,** OECD Publishing, paris, France,2017, p9.

[3]- عمر شريقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الأليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2017، ص123.

[4] - -Comelis A. de Kluyver, **A primer on Corporate gouvernance (corporate Gouvernance** Collection), Business Expert Press, USA, 2oo9,p2.

- **عرفها (Gérard charreaux):** "بانها عبارة عن مجموعة من الاليات و الميكانيزمات التي تحكم وتنظم سلوك المسيرين وتحد من سلطتهم التقديرية"[1] واتفق تعريف **Gérard charreaux** مع التعريف الذي قدمه **Pierre Yves Gomez** حيث عرفها بأنها " مجموعة من الاحكام القانونية او التنظيمية او العملية التي تحدد سلطة ومسؤولية المسؤولين عن توجيه الشركة ومراقبة ادائها"[2]

- وحسب (**Cochran and wartick**): **"** هي مصطلح يغطي العديد من الجوانب المتعلقة بمفاهيم ونظريات وممارسات المجالس الادارية والمديرين التنفيذين والغير تنفيذين، وهي عبارة عن مجال يركز على العلاقة بين المجالس وحملة الاسهم والادارة العليا واصحاب المصالح الاخرين"[3]

- و**عرفها (Martin hilb):** "هي النظام الذي يتم بموجبه توجيه الشركات بشكل استراتيجي وادارتها بشكل استراتيجي، يتم التحكم فيها بشكل شامل وبطريقة ريادية وأخلاقية وبأسلوب يتناسب مع كل سياق خاص"[4]، وقام مارتن بالتفرقة بين الحوكمة الحديثة الحوكمة التقليدية بالاستناد الى اربعة ابعاد اساسية كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول (01-01): الفرق بين المفهوم التقليدي للحوكمة والمفهوم الحديثة.

الابعاد	المفهوم التقليدي لحوكمة الشركات	المفهوم الحديث لحوكمة الشركات
البعد الظرفي	لا يوجد فرق بين الصناعة الوطنية وثقافة الشركات	التنفيذ المناسب للسياق المحدد للشركة
البعد الاستراتيجي	التطوير الاستراتيجي لا يعد من ضمن مهام مجلس الادارة	التطوير الاستراتيجي وظيفة مركزية من وظائف مجلس الادارة
مجلس الادارة المتكامل	هناك فقط البعض من الترشحات والمكافآت لمجلس الادارة في الشركات المدرجة في البورصة	لجنة الحوكمة المتكاملة للموارد البشرية: تحديد الاهداف، التقييم، تطوير مجالس الاشراف والادارة
المراقبة الشاملة	مراقبة البعد المالي فقط	المراقبة الشاملة من وجهات نظر المساهمين، العملاء ، الموظفين والمجتمع

Source: Martin hilb, **New corporate Governance Successful Board Managements Tools** Management for professionals,5th Edition, London, new York, 2012, p5.

[1]- kouider boutalbe, **la problématique de gouvernance d'entreprise en Algérie**, Revue d'économie et Mangement ,université telmcen ,vol 7,N1.P01

[2]- Pierre-Yves Gomez, **Référentiel pour une gouvernance raisonnable des Enterprises Francaises Rapport ou conseil d'administration de Middle Next**, Paris, N 2,2009. P02.

[3] -Gregory Francesco Maassen, **An International Comparison of corporate Governance Models**, Spencer Stuart, Amesterdams,2002, p12

[4]- Martin hilb, **New corporate Governance Successful Board Managements Tools** Management for professionals,5th Edition, London, new York, 2012, p5

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكن الاشارة الى البنود الأساسية التي يندرج ضمنها مفهوم حوكمة الشركات:

- مجموعة من الاليات والتدابير التي يتم من خلالها توجيه الشركات وادارتها؛
- مجموعة القوانين والضوابط التي تنظم العلاقة بين مجلس الادارة والملاك والمساهمين واصحاب المصالح؛
- مجموعة الاليات التي يتم من خلالها تحقيق التوازن وتوزيع السلطات والمسؤوليات بين مختلف الأطراف؛
- مجموعة القواعد التي تعنى بتحقيق الافصاح الشفافية والمسائلة؛
- مجموعة الاجراءات والقواعد التي تعنى بتحقيق اهداف الشركة وتعظيم قيمتها السوقية على المدى الطويل.

من خلال مجمل ما سبق يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من الاليات والتدابير الادارية والمحاسبية التي يتم بموجبها توجيه الشركة وادارتها، وتحقيق التوازن والتفاعل بين جميع أطراف الشركة والهيئات الفاعلة فيها ورفع كفاءتها وتعظيم ربحيتها من خلال تطوير الاداء وتعزيز الافصاح والشفافية والمساءلة.

ثالثا: الأطراف المؤثرة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات

ان التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يتأثر بطبيعة العلاقات التي تربط جميع الاطراف ذات المصلحة حيث يتطلب تطبيقها اربعة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر في تطبيق هذه القواعد وتساهم في تحديد مدى نجاحها او فشلها.

1. المساهمون Shareholders: هم الذين يوفرون راس مال الشركة من خلال امتلاكهم للاسهم في مقابل حصولهم على الارباح الكافية على استثماراتهم ،وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطوي ويتم تحقيق اهداف المساهمين من خلال الاختيار الجيد لمجلس الادارة والادارة العليا ودلك لحماية حقوقهم[1].

2. مجلس الادارة Board of directors : وهي عبارة عن هيئة مكونة من عدد من الافراد المعنين بمتابعة والتقييم والرقابة على نشاط الشركة، ولهذا فهم بمثابة وكلاء يمثلون المساهمون والاطراف الاخرى ذات المصلحة في الشركة، كما يندرج تحت مسؤوليات المجلس تعيين والرقابة على سلوكيات الادارة التنفيذية (العامة) ورسم السياسة العامة للشركة[2].

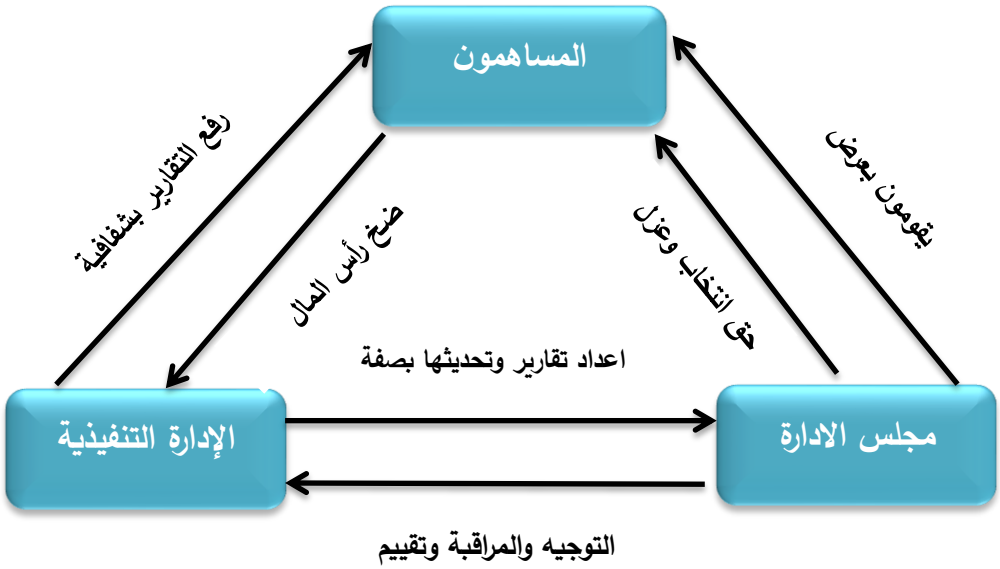
[1]– عبد المجيد كموش، **أثر ممارسات حوكمة الشركات على التعثر المالي للشركات**–دراسة عينة من الشركات بولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وتسير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد1، 2020، ص128.

[2]– اروى حسن باعباد، **دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الشركة السعودية للكهرباء**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المجلد 4، العدد1، 2020، ص87.

3.الإدارة: Managements تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال الى مجلس الإدارة، كما ان الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم ارباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين حيث تعتبر الإدارة حلقة بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة لذلك يجب الحرص على اختيار افراد الإدارة بعناية لانهم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الادارة[1].

4.اصحاب المصالح Stakeholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة ان هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الاحيان ،فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار[2].

الشكل (01-01): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.



المصدر: مركز ابوظبي للحوكمة، **اساسيات الحوكمة-مصطلحات ومفاهيم-**، ص9.

وكخلاصة لما سبق تسعى هذه الاطراف من خلال تطبيقها للحوكمة جملة من الاهداف أبرزها الترابط الوثيق بين أصحاب المصلحة للشركة (المساهمين، اعضاء مجلس الادارة ، المديرون، العمال، المؤسسات) عن طريق تطوير مفهوم الاتصال والشفافية ، والصرامة في توزيع الادوار والمسؤوليات والتحكم في المخاطر، وهو ما يسمح بتحقيق تنظيم كفئ وفعال لنظم الشركة وضمان استمراريتها وبالتالي السماح لها بالحصول على التمويل واكتساب الخبرات وتكنولوجيا الشركاء الجدد[3].

[1]- احمد قادر معراج، الزهرة خالدي، **دور الاليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 02،2019، ص80.

[2]- رندة الدبل، **تقييم الشركات العائلية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013، ص109.

[3] -Florent Ledentu, Nathalie Brender, **gouvernance d'entreprise: quels défis pour les PME ?, Centre patronal, Fédération des entreprises romandes Genève**, Genève, Suisse, Avril 2012, P 04.

المطلب الثاني: بواعث حوكمة الشركات وتطورها التاريخي

يعتبر مصطلح حوكمة الشركات حديث التطبيق، قديم الجدور والمنطلقات مر بمراحل تطور مختلفة حيث لم يأت هدا الموضوع من فراغ وانما تباينت الأسباب والدوافع التي تظافرت من اجل ظهوره وتبنيه من قبل عدة هيئات ومنظمات إقليمية وعالمية.

أولا: بواعث حوكمة الشركات

يمكن ادراج العوامل او الدوافع التي ساهمت في بروز حوكمة الشركات كما يلي:

1. المشكلات التي تثيرها نظرية الوكالة

تعد ظاهرة انفصال الادارة عن الملكية احدى الخلفيات الرئيسية في بروز نظرية الوكالة والتي يتم على اساسها توضيح العلاقات في الشركة[1]، ومن افتراضات هذه النظرية ان كل طرف يسعى الى تحقيق منفعته الخاصة حيث يسعى الاصيل الى الحصول على اكبر قدر من جهد الوكيل مقابل اجر معقول ويسعى الوكيل الى تعظيم منفعته من خلال الحصول على اكبر قدر من الحوافز ومن هنا تبرز مشكلة الوكالة في عدم قدرة الاصيل على متابعة ومسايرة تصرفات الوكيل بالإضافة الى عدم تناظر المعلومات، او عدم قدرة الاصيل على تفسيرها بنفس قدرة الوكيل باعتباره المسؤول الاول عن تقديمها[2].

وفي نفس السياق كذلك يؤكد (Mitchell 1996)، و(Monks وMinow2001)، عن إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات فكثيرا من المستثمرين لديهم الأموال ولكن يفتقرون الى الخبرة اللازمة لتشغيل شركة والحصول منها على عائد الاستثمار ونتيجة لذلك فهم يوكلون مديرون من ذوي الخبرة في الإدارة لتسيير أعمال الشركة اليومية مع الأخذ في الاعتبار زيادة ربحيتها وتحسين أدائها على المدى الطويل من خلال الالتزام الجيد بمعايير الحوكمة[3].

2. الازمات والفضائح المالية

حازت قضية الحوكمة على قدر كبير من الاهتمام والعناية من طرف السلطات الإشراقية والرقابية خاصة اعقاب الازمات المالية التي مست كبريات الشركات و اثارت هذه الازمات عدة تساؤلات حول الممارسات الادارية على مستوى الكثير من الشركات والمصارف العالمية[4]، اذ برزت هذه الاهمية اعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي انفجرت في دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية و روسيا وتفكك الاتحاد السوفياتي وتحول العديد من النظم الاقتصادية الرأسمالية بالإضافة الى الانهيارات التي اجتاحت الاقتصاد الامريكي خلال القرن الحادي والعشرين مما ادى الى ضرورة تشديد اجراءات الرقابة على

---

[1]– مؤيد محمد علي الفضل، **العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثرها بالأداء –دراسة حالة في العراق**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 02، 2013، ص 108.

[2]– سامي محمد الخرابشة، **حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة**، عمان، الأردن، 2012، ص21.

[3]– رياض نظير محمد الشحات، **إدارة محافظ الاوراق المالية في ظل حوكمة الشركات، المكتبة العصرية**، المنصورة – مصر ،2007، ص301.

[4]– لعلا رمضاني، ام الخير البرود، **إرساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الازمات دراسة لأهم الازمات والفضائح المالية لكبريات الشركات العالمية**، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 3، العدد 3، 2017، ص268.

تصرفات مختلف الاطراف ذات العلاقة بالشركة[1]، ولقد أظهرت التحقيقات في هذه الفضائح أن هناك عوامل مشتركة لهذه الأزمات تمثلت في[2]:

الفساد الإداري المنسوب للمديرين التنفيذيين، واستغلالهم أموال هذه الشركات لصالحه؛

- ✓ الفساد المحاسبي وفساد المراجعة الخارجية المنسوب لشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية الدولية، وتلاعبها بإقرار صحة الحسابات والقوائم المالية على خلاف الحقيقة؛
- ✓ الفساد المالي المنسوب للمسئولين في البورصات بالتعامل في أسهم هذه الشركات بالاحتيال والعمليات الصورية؛
- ✓ الفساد السياسي في صورة تمويل الحملات الانتخابية لكبار المسئولين السياسيين على سبيل الرشوة لشراء ذممهم مقابل غض الطرف عن تصرفاتهم المنحرفة؛

من خلال ما سبق فإن هذه الازمات والفضائح المالية العالمية التي عصفت بمعظم الشركات الكبرى في العالم كشفت الستار عن الفساد المالي والاداري الذي خيم على اروقة تلك الشركات واثرت بشكل كبير على ثقة المستثمرين، ويرجع ذلك الى ضعف الانظمة المالية وغياب اخلاقيات المهنة، وقد شكلت هذه الازمات عائقا امام الاستقرار السياسي والاقتصادي للدول مما دفع بالجهات المعنية للبحث عن سبل تكفل الحد من تلك الازمات وتجنب تكرارها، او التنبؤ بها مسبقا وقد احتلت الجهود لتحسين حوكمة الشركات مكانا متقدما ضمن هذه الاجراءات.

3. العولمة

يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة والتي تعني تحول العالم الى قرية صغيرة، وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة التي تمكن الفرد عموما والمستثمر خصوصا من معرفة احدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة الى حالات الاندماج والتكامل[3]، حيث ان تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة كان نتيجة لظهور هذا المصطلح وما نجم عنه من اعادة تنظيمات للأطر الاقتصادية في معظم دول العالم، وبرز هذا الاهتمام لقناعة الجهات التشريعية والتنظيمية الحكومية والغير حكومية في دول العالم بأن الشركات والدول ذات الحوكمة الضعيفة تتحمل العديد من النتائج السلبية الخطيرة ، ومن ثم فإن كفاءة وفعالية اطار او نظام حوكمة الشركات هي التي تقرر الى اكبر حد ليس مستقبل ومصير كل شركة بمفردها على حدى، بل مستقبل ومصير اقتصاديات بأكملها في عصر العولمة الحالي:[4]

---

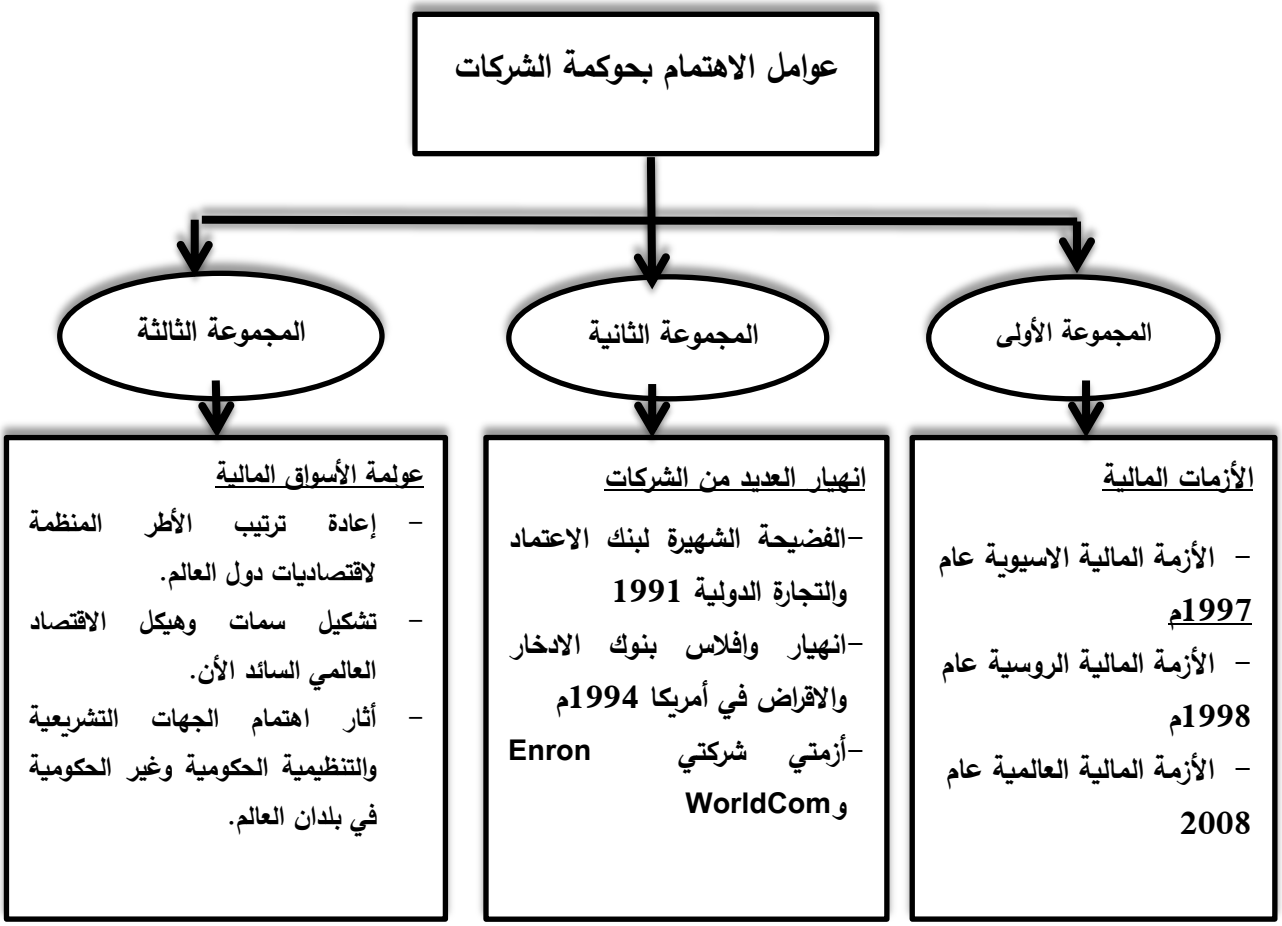
[1]– فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة الاردنية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 25، العدد 2، 2009، ص 126.

[2]– محمد بوطلاعة، أثر **تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية– من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي،2017، 2018، ص 83

[3]– ياسمينة عمامرة، **تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر**، اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد 2 2017، ص 3.

[4]– محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية–مصر، 2011، ص 421.

الشكل رقم (01-02): عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات.



المصدر: حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،6-7ماي 2012، ص6.

ثانيا: التطور التاريخي لحوكمة الشركات

ضلت المواضيع المتصلة بحوكمة الشركات محل بحث منذ عدة قرون وبصور مختلفة، فكانت الشركات تحتاج دائما الى قروض او رأسمال لتمويل نموها وكان المقرضين والمستثمرين يبحثون عن ضمانات تؤمن لهم الحصول على عائد مناسب لاستثماراتهم، كما ادت الخصخصة وخاصة في البلدان التي تبنت الديمقراطية الى الاهتمام بالحوكمة وخاصة اعمال الخصخصة التي اديرت بصورة سيئة والتي سمحت بتفشي الفساد[1].

تمتد جذور حوكمة الشركات الى ادبيات العالم الاقتصادي ادم سميث، حيث يعتبر اول من تطرق لمفهوم حوكمة الشركات والمشاكل المحتملة للفصل بين ملكية الشركة وادارتها عام 1776 في **كتابه ثروة الامم** حيث ناقش جوهر مشكلة الحوكمة قائلا" بانه من غير المتوقع من مدراء شركة

[1]- عبد العظيم بن محسن الحمدي، **حوكمة الشركات**، دار الكتب الوطنية بصنعاء، اليمن ،2020، ص8

المساهمة ان يكونوا حريصين على الشركات ويراقبوها ، كما لو ان من يراقب هذه الشركات هم نفسها اصحابها، وبالتالي فهم يديرون اموال الغير وليست مصالحهم الخاصة"[1].

واما بلورته فتعود الى الباحثين **Means & Bearle** الذين تطرقوا الى فصل الادارة عن الملكية والمشاكل التي تنجم عنها عام 1932 في دراستهما المعنونة "**بالشركة الحديثة والملكية الخاصة**"[2] **The modern corporation and private propert**، وجاءت الحوكمة بهدف فرض الرقابة على الفجوة المحتملة بين المساهمين والمدراء بسبب الممارسات السلبية لهؤلاء المدراء واساءة استخدام موارد الشركة من اجل تعظيم منافعهم ومصالحهم الخاصة على حساب مصلحة المساهمين[3]، و اشارت مجمل الدراسات والأبحاث التي قام بها كل جونسن و ماكلين **Jensen & Mecklin** 1976 اهتمامهما بمفهوم الحوكمة وابراز دورها في التقليل من مشاكل الوكالة، حيث اكدت هده الدراسات على ضرورة الالتزام بمبادئ الحوكمة للرفع من درجة ثقة المستثمرين[4]، وفي نفس السياق اكد كل من **Minow & Monks** على ان التطبيق الجيد للحوكمة يسمح بالحد او التقليل من مشاكل الوكالة[5].

وفي عام 1977 قامت الولايات الامريكية المتحدة بصياغة قانون مكافحة الفساد والذي يتضمن قواعد خاصة لصياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية التي كانت نواة لهذا المصطلح بعد ان تعرض عدد كبير من الشركات الى انهيارات في مجال القروض والادخار[6]، وبرز الاهتمام بهذا المفهوم بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة بتعريف حوكمة الشركات والقاء الضوء على اهميتها .

وفي 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في اعداد القوائم المالية **National Commission on Fraudulent Financial** بإصدار تقريره المسمى **Treadway commission** والذي يتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش و التلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية امام مجالس ادارة الشركة[7].

ويعتبر 1992 بداية الاهتمام الحقيقي بمفهوم حوكمة الشركات مع اصدار لجنة **Cadbury committee** والمشكلة من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية تقريرها بعنوان "**الجوانب**

---

[1]- Andrea Bather, **the companies Act1993 and directors Duties small and medium Entities are Not Well Catered for**, working paper series,2006,pp1-34

[2]- wells Harwell**, the Birth of corporate Governance**, Seattle university Law review, vol33, No 2,2010, pp1247-1292

[3]- Tariq tawfeeq A, sofri, y, Ramayah, T**, corporate governance Development: new or old concep**t? European Journal of Business and Management, vol 6, N7, 2014,pp312-315

[4]– محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري–دراسة مقارنة**، الدار الجامعية –الاسكندرية، مصر، ص 15.

[5]– نرمين ابو العطا، **حكومة الشركات سبيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، ص2

[6]–علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، ص 28.

[7]– محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري–دراسة مقارنة**، مرجع سابق، ص 16.

المالية لحوكمة الشركات"، تلزم فيه الشركات بضرورة الالتزام والتقيد بمبادئ الحوكمة[1]، ثم تطورت فكرة هذا المفهوم وتعززت اكثر نتيجة الجهود المبذولة التي برزت اعقاب الازمة المالية الاسيوية التي حدثت في اسواق تايلاندا وماليزيا عام 1997[2].

وكرد فعل على عدد من الازمات المالية التي حدثت في عدد من الشركات الأمريكية اقر الكونجرس قانون **sarbanes-Oxley** في يوليو 2002 والذي يحدد متطلبات حوكمة جديدة تركز على تشكيل لجان المراجعة وتحديد مسؤولياتها وواجباتها[3].

وفي أفريل 2015 اجتمعت مجموعة العشرين لإعادة النظر في مبادئ حوكمة الشركات التي اقرتها منذ اكثر منذ 16 سنة من خلال منتدى **OECD/G20**، بعد ذلك قدمت هذه المبادئ لقادة مجموعة العشرين في اجتماعهم المنعقد يومي 15-16 نوفمبر 2015 بأنطاليا التركية واطلقت عليها مبادئ **OECD/G20** لحوكمة الشركات[4].

الجدول (01-02): تقارير حوكمة الشركات الاولى الصادرة على المستوى الدولي.

عنوان التقرير	الدولة	سنة الإصدار
تقرير اللجنة الوطنية عن إعداد التقارير المالية الاحتيالية	**الولايات المتحدة الامريكية**	**1987**
تقرير لجنةCADBURY	**بريطانيا**	**1992**
أين كان المديرون؟	**كندا**	**1994**
تقرير كنج الاول(King Report)	**جنوب افريقيا**	**1994**
تقرير فينتو الاول (Vento1)	**فرنسا**	**1995**
الحوكمة المؤسسية في اليابان	**اليابان**	**1998**
الحوكمة المؤسسية الاسبانية	**اسبانيا**	**1998**
بيان بمبادئ اساليب الحوكمة المؤسسية	**اليونان**	**1999**
قوانين الحوكمة المؤسسية الالمانية	**المانيا**	**2000**
حزمة قوانين الحوكمة المؤسسية	**اندونيسيا**	**2000**

[1]- تركي راجي الحمود وآخرون، **أثر ممارسات الحوكمة المؤسسية على اداء الشركات المساهمة العامة الاردنية**، بحث مقدم الى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، اربد، الاردن،2013، ص67.

[2]- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، ص28

[3]- Ivey xiyng Zang**, Economic Consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002**, journal of Accounting and Economics,44,2007, p75.

[4]- يمينة سهايلية ، عبد القادر بريش ، **حوكمة الشركات والازمة العالمية**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 2، العدد 7، 2017، ص 38.

توصيات الحوكمة المؤسسية	**البرازيل**	**2002**
مجلد(1) في الحوكمة المؤسسية	**استراليا**	**2002**
أفضل الممارسات في الشركات العامة	**بولندا**	**2002**

-**المصدر**: علاء فرحان طالب وايمان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، مرجع سابق، ص ص.31-**32**.

و بناءا على ما سبق يمكن تلخيص مراحل تطور و وضوح ابعاد الحوكمة في ما يلي:[1]

1. المرحلة الاولى :(المبدئية 1932-1995): وتميزت هذه المرحلة بما يلي:

✓بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الادارة والملاك وتعارض المصالح؛

✓ظهور نظرية الوكالة بشأن تنظيم العلاقات بين الملاك والادارة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الادارة واصحاب الاموال بما يقلل احتمالات التعارض بينهما وازالة أسبابه؛

✓مع بداية التسعينيات اتجهت منظمة التجارة العالمية الى وضع معايير تساعد الشركات من خلال التزاماتها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدرتها التنافسية.

2. المرحلة الثانية:(199-2000): تميزت هذه المرحلة:

✓دفعت مسببات الانهيارات للعديد من الشركات منظمة التجارة العالمية الى الاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة والتي يفترض ان تراعيها الشركات في الدول النامية للحد من سوء استخدام الامكانيات والموارد وتعظيم قيمة الشركة؛

✓تبعت المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادي والتنمية منظمة التجارة العالمية فوضعت مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة في عام 1999 وعدلت 2004؛

✓على ضوء معايير الحوكمة التي وضعتها منظمة التجارة العالمية وتطويرها من خلال المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادي والتنمية اتجهت مؤسسات مهنية متعددة اغلبها محاسبية بوضع مجموعة من المعايير لتحقيق اهداف الحوكمة.

3. المرحلة الثالثة (التأكيد على حتمية الحوكمة 2001-حتى الان): وتميزت هذه المرحلة

✓ضرورة توثيق الحوكمة وتأكيد معاييرها؛

✓اتجه البنك الدولي الى الاهتمام بالحوكمة وقام بمساندة العديد من المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة واصدار مجموعة من الضوابط والارشادات لتطبيق الحوكمة في الشركات؛

✓اما على المستوى المحلي فقد اسفرت الجهود المتواصلة في اصدار بعض التقارير.

[1] – ثناء عطية واخرون، **حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، كلية التجارة**، جامعة القاهرة، 2020، ص ص 10، 11.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

نظرا لأن الاسواق اصبحت تنافسية عالميا فإن معظم البلدان تعتمد بشكل اكبر على تحفيز نموها الاقتصادي و هو ما جعل حوكمة الشركات دليل لا غنى عنه، حيث تساعد الكيانات الاقتصادية على توظيف أصولها بكفاءة وجذب تكلفة رأس المال المنخفضة وتلبية التوقعات المجتمعية، وهو ما ينعكس على اقتصاديات الدول، مما ادى الى تزايد الاهتمام بمفهومها في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة في اعقاب الانهيارات والازمات المالية التي شهدتها معظم الشركات في دول العالم، حيث اضحت من الركائز الاساسية في تكوين وانشاء الشركات على اختلاف انماطها وأهدافها .

أولا: أهمية حوكمة الشركات

يتوقع المساهمون من الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة، ان يكون ادائها افضل وتتحسن ادارتها وتتطور استراتيجياتها، ويطمئن المساهمون الى ان أي عملية استحواذ او دمج ستكون بطرق علمية بحتة، و يتوقعون خفض نسبة المخاطر وعدد الدعاوي ضد الشركة وانها تتبنى علاقات طويلة الاجل مع عملائها جميعا كما ان الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة تعطي قيمة للمستثمرين والمقرضين والعاملين والعملاء بل والمجتمع على حد سواء حيث تساهم في خلق مناخ جيد للأعمال مما يشجع الاستثمارات المحلية والاجنبية وهو الامر الذي يؤدي بدوره الى خلق فرص عمل وزيادة رفاهية المواطنين[1].

وتعتبر حوكمة الشركات بمثابة صمام امان لما لها من اهمية بالغة للشركات الصغيرة والمتوسطة على حد السواء وكذلك بالنسبة للأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي ينعكس اثرها على اداء اقتصاديات الدول[2]، فهي احد مكونات نظام المناعة في الشركات حيث تعمل على محاربة الفساد وتحقيق السلامة المالية والمحاسبية للشركات والمؤسسات سواء كانت هذه الشركات تابعة لقطاع الدولة او القطاع الخاص ومن هنا تبرز اهمية حوكمة الشركات في ما يلي:[3]

- ✓ ان تطبيق الحوكمة يؤدي الى تحسين ادرة الشركة ومساعدة مجلس الادارة والمدرين التنفيذين على تطوير استراتيجية سليمة للشركة وضمان اتخاذ قرارات الدمج او الاستحواذ بناءا على اسس سليمة؛
- ✓ في إطار التطبيق السليم لمبدأ الحوكمة الخاص بالإفصاح والشفافية فإن ذلك يساعد عل منع حدوث الازمات المالية ومن ثم يساعد على تدعيم واستقرار نشاط الشركة؛
- ✓ تساعد الحوكمة على التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة ومن ثم تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها؛

---

[1]– عبد العظيم بن محسن الحمدي، **حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص14.

[2]– محمد سامي راضي الخرابشة، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2010، ص32.

[3]–ناظم شعلان جبار التميمي، صلاح صاحب شاكر، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الافصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات– دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 3، العدد 9، 2009، ص.7

- ✓ يؤدي تطبيق الحوكمة على زيادة الثقة في الاقتصاد وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار؛
- ✓ تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدرته التنافسية وخلق فرص عمل كثيرة، وهذا الامر له مردود ايجابي على اقتصاديات الدول؛
- ✓ تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات؛
- ✓ تفادي وجود اخطاء عمدية او انحرافات متعمدة او غير متعمدة ومنع استمرارها او العمل على تقليلها الى أدني قدر ممكن من خلال استخدام نظم رقابية متطورة؛
- ✓ تحقيق قدر كافي من الافصاح والشفافية في الكشوفات المالية؛
- ✓ ضمان اعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجين والتأكد من كونهم على درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الادارة او من جانب المدرين التنفيذين.

وكخلاصة لما سبق توصلت الباحثة ان أهمية حوكمة الشركات تنبع من خلال تحقيق السلامة المالية والمحاسبية للشركات ومحاربة الفساد المالي والاداري بالإضافة الى تدعيم تنافسية الشركات وتطوير ادائها بما يفتح لها المجال في الدخول الى اسواق مالية عالمية وبالتالي الرفع من كفاءات هذه الاخيرة من خلال تعزيز مبادئ الافصاح، الشفافية والمسائلة وهو ما ينعكس بالإيجاب على تدوير عجلة التنمية الاقتصادية.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

تعتبر أهداف حوكمة الشركات ضمان ان ادارة المؤسسة تراعي المصالح للجميع، بالإضافة الى مساعدة المؤسسات على تحقيق نجاح طويل الاجل المقرون بالنمو الاقتصادي من خلال المحافظة على ثقة المستثمرين الامر الذي من شأنه تشجيع المؤسسات على جمع راس المال بكفاءة، كما ان لحوكمة الشركات تأثير ايجابي على سعر الاسهم لأنه يحسن الثقة في السوق ويسيطر على نظم الادارة والمعلومات من خلال اعطاء توجيهات للمالكين والمديرين حول الاهداف الاستراتيجية[1]، كما يسهم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق جملة من الاهداف والتي اشار اليها عدد من الباحثين كما يلي:[2]

- ✓ كبح مخالفات الادارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الادارة ومصالح المساهمين؛
- ✓ تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛
- ✓ حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة؛
- ✓ تعميق دور اسواق المال في تنمية المدخرات؛
- ✓ زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛

[1] -Dodgson, R, Lee, K., & Drager, N**. Global Health Governance, A conceptual review**. In Global Health, 2017, pp. 439-461.

[2] –عدلان فرحان طالب، ايمان شيحاني المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، مرجع سابق، ص44.

- ✓ اظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية؛
- ✓ تحسين الاداء المالي للشركة؛
- ✓ الحفاظ على السمعة الاقتصادية للشركة.
- ✓ فتح السبيل لانفتاح الشركات على الاسواق المالية العالمية.

من خلال ما سبق فإن حوكمة الشركات هي نظام متكامل يهتم بالحفاظ على التوازن بين الاهداف الاقتصادية والاجتماعية وبين الاهداف الفردية والجماعية، مما يسمح بتشجيع الاستخدام الامثل للموارد وتشجيع الاستثمار وتقليل المخاطر المالية.

المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

ارتبط ظهور مفهوم حوكمة الشركات بمجموعة من الافكار والنظريات الاقتصادية التي تقدم تفسيرات متمايزة احيانا ومتكاملة احيانا اخرى، وتؤكد هذه النظريات على ضرورة تطبيق الحوكمة بهدف تقليل التعارض بين المسيرين واصحاب المصالح، ستحاول الباحثة عرض هذه النظريات والمتمثلة في نظرية الوكالة، نظرية تكاليف الصفقات، نظرية حقوق الملكية ونظرية اصحاب المصالح.

أولا: نظرية الوكالة Agency Theory

تعتبر نظرية الوكالة من اقدم النظريات في ادبيات الادارة والاقتصاد حيث تناقش المشاكل التي تظهر في الشركة بسبب فصل الادارة عن الملكية ، ويعتبر ادم سميث **Adam Smith** اول من ناقش مشكلة الوكالة في كتابه(**the wealth of nations**) حيث كان عاملا محفزا للاقتصاديين لدراسة جوانب الوكالة، وقام **Means & Bearls** سنة 1929م بتحليل ملكية الشركات الكبرى في الولايات الامريكية المتحدة في دراستهما المعنونة بالمؤسسة الحديثة والملكية الخاصة **The Modern Corporation and The private Property** وتوصلوا الى ان الوكلاء المعينين من قبل المالكين يتحكمون في الشركات بما يخدم مصالحهم الخاصة وأشاروا فيها إلى ان انفصال الادارة عن الملكية في البلدان الصناعية يؤدي الى تركز السلطة في أيدي المدراء مما يؤدي الى خلق نوع من الصراع بين الرؤساء والوكلاء[1].

ويعتبر كل من **Michael Jensen & William Meckling** من المبادرين الاوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة، حيث قاموا بتعريفها بأنها عبارة عن "عقد بين طرفين او اكثر يتم بموجبه شخص او عدة اشخاص (الاصيل) باشراك شخص اخر (الوكيل) لإداء مهام نيابة عنه وبالتالي تفوض الى الوكيل سلطة صنع القرار"[2]، والمقصود بالأصيل هم ملاك اصول الشركة اما الوكيل فهم المدراء المسؤولون عن

[1] -Panda Barahamadey,Leeps n m, **Agency theory: Review of theory and Evidence on Problems and Perspectives**, Indian journal of corporate Governance,vol 10,N1,2017,pp74-95

[2] -André Paul, Khemakhem Hanen, Sakka Ouafa**, Interdépendance des mécanismes de gouvernance**: Etude empirique dans le contexte canadien, tunis,mai2006,pp.1-30.

عملياتها التشغيلية وهذا التفويض من شأنه ان يسبب احتمال ظهور صراع بين الادارة والملاك نتيجة تباعد مصالحهم واختلاف اهدافهم واولويتهم ومن هذا المنطلق برزت الافكار الاولى لحوكمة الشركات بهدف اعادة التوازن لهذه العلاقة[1].

تهتم نظرية الوكالة بالمواءمة بين مصالح المالكين والمدرين ،حيث تستند الى فرضية ان هناك تضاربا متأصلا بين الصالح لأصحاب الشركة والمديرين وتأخذ مبدأ(النظرية (x ل(Mc Gregor 1960) والتي تبدي نظرة متشائمة الى حد السلوك البشري والتي تفترض ان المدرين على استعداد دائم للغش، اما الوكلاء فهم يميلون الى الانتهازية بما يخدم المصلحة الذاتية[2] ، ويفترض منظرو الوكالة ان العلاقة التعاقدية المبرمة تنطوي على التبادل الطوعي الناتج عن التبعية حيث اقترح بوسطن 1991 ان نظرية الوكالة يمكن ان تستخدم لتحليل الكفاءة النسبية لترتيبات المؤسسة البديلة والتي يتم على اساسها التركيز على طبيعة العلاقة التعاقدية[3].

ويتضح ان العلاقة بين الحوكمة ومشكلة الوكالة واضحة من خلال ما تهدف إليه الحوكمة من حماية ثروة الملاك وكافة الأطراف ذات المصلحة وتعظيم قيمة المنشأة ككل في الأجل الطويل مما ينعكس بدوره على مصلحة كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة بما فيها الإدارة، ومن ثم تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة، وحماية جميع الأطراف من أي استغلال محتمل من قبل الأطراف الأخرى[4].

وعلى ضوء ما سبق يمكن النظر الى الشركة على انها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الادارة بالعاملين وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي. الخ ، وبالتالي فإن وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد او أكثر من العقود الاتفاقية، وبذلك فإن عقود الاستخدام ماهي الا ادوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها[5].

وترى الباحثة أن نظرية الوكالة تبحث في الاسباب الناجمة عن تعارض المصالح بين الاصيل والوكيل الذي تفوض اليه سلطة اتخاذ القرار ومعالجتها عن طريق مجموعة من اللوائح والقوانين والمتمثلة في اليات الحوكمة حيث تسمح هذه الاخيرة بالحد من السلوك الانتهازي للوكلاء ورصد ومراقبة قرارتهم وتوجيه سلوكهم، وهو ما شكل اللبنات الاولى لفلسفة حوكمة الشركات.

---

[1] -Fréderic Parrat**, le Gouvernement d'entreprise,** Edition Dunod,paris,France,2003,p14.

[2] -Pankaj Madhani, **Deverse Roles of Corporate Board: Review of various Corporate Governance Theories** ,the IUP Journal of corporate Governance,vol16,N2,2017,p 4.

[3]-Barbara Marie lhuillier,**what Does corporate governance actually mean, corporate governance** international journal of Business in Society,vol14,N3,2014.P305.

[4]- عزالدين فكري تهامي، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية – دراسة تحليلية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، مصر، العدد الثالث، جويلية2008، ص229.

[5]– طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 69.

1. فرضيات نظرية الوكالة

تستند نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات نلخصها في ما يلي:[1]

- ✓ المسيرون يسعون لتعظيم منفعتهم على حساب الملاك؛
- ✓ المحيط غير مستقر والاعمال السبقية للوكيل قد لا تكون صحيحة؛
- ✓ الوكيل يعرف عمله أكثر من الأصيل وهذه الفرضية كانت نتيجة فكرة نقصان العقود؛
- ✓ يتميز كل من الوكيل والأصيل بالرشادة؛
- ✓ اختلاف اهداف وافضليات كل من الأصيل والوكيل حيث يسعى الاول الى الحصول على أكبر قدر من جهد وعمل الوكيل مقابل اجر معقول فان الوكيل يسعى الى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت والحوافز والمزايا مع بذل مجهودات اقل.
- ✓ اختلاف نسبة المخاطرة التي يتحملها كل من الأصيل والوكيل ويرجع ذلك الى:
  - ☜ عدم قدرة الأصيل على متابعة وملاحظة اداء وتصرفات الوكيل بصورة مباشرة نتيجة لمعايشة الوكيل لظروف العمل ومشاكله؛
  - ☜ اختلاف الخلفية التدريبية والخصائص الشخصية لكل منهما؛
  - ☜ اختلاف امكانية التوصل الى المعلومات وفهمها من طرف الأصيل والوكيل.

2. تكاليف الوكالة

تنشأ تكاليف الوكالة عندما لا تتماشى مصالح مديري الشركة مع مالكي الشركة وتأخذ شكل الأفضلية للامتيازات اثناء العمل والتهرب، واتخاذ قرارات راسخة ومصلحة ذاتية تقلل من ثروة المساهمين مما يتسبب في وجود صراعات ينتج عنها ما يسمى بتكاليف الوكالة[2]، حسب جنسن و ماكلين يمكن تصنيف تكاليف الوكالة الى 3 فئات:

- ✓ **تكاليف التحكم:** أو تكاليف الرقابة وهي التكاليف التي بتكبدها الاصيل لتوجيه سلوك الوكيل او المسير تسعى الى التأكد من ان المسير لا يعمل على تحقيق مصلحته ومنفعته الذاتية.
- ✓ **تكاليف الالتزام:** يتحملها الوكيل ليثبت للأصيل بأنه يعمل لصالحه وبالتالي عدم وجود انحراف أي يتصرف وفق ما تقتضيه عناية الشخص الحريص وعدم قيامه بأي سلوك يضر مصلحة الشركة[3] .
- ✓ **التكاليف المتبقية:** هي تلك التكاليف الناتجة عن تعارض المصالح بين الوكيل والاصيل، فالإدارة قد تتخذ قرارات تخدم منافعها الشخصية مثل سوء التخصيص للموارد و الاختيار الغير الامثل وتكاليف مجلس الرقابة ومجلس المدراء[4].

---

[1]– حسام الدين غضبان ، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص22.

[2]- James S, Rebel A**, Agency Costs and Ownership Structure**, The journal of Finance, vol, lv, No1, february2000, p 83.

[3]- Darine bakkeur**, l'approche contractuelle du concept de gouvernance**, LAMETA: Laboratoire montepellierain D'économie Théorique et Appliquée ; ES N°2013.France, Decembre2013.P4.

[4] - Frédéric Parrot, **le gouvernance d'entreprise**, Edition Maxima, paris ,1999. P61.

3. مشاكل الوكالة

تعبر نظرية الوكالة عن العلاقة التعاقدية بين طرفين تتعارض اهدافهما وهما الاصيل والوكيل لذلك فهي تهدف الى صياغة العلاقة بين هذين الطرفين بهدف جعل ترفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين ومن خلال هذه العلاقة تنشأ العديد من المشاكل لعدم وجود عقود كاملة وتتمثل هذه المشاكل في:

- ✓ **مشكلة الخلل الاخلاقي:** تظهر هذه المشكلة عندما تتاح الفرصة للوكيل في تحديد معايير تقويم ادائه تكون مختلفة عن المستوى الذي يحدده الموكل بالإضافة الى عدم تماثل المعلومات.
- ✓ **مشكلة الاختيار العكسي:** تظهر هذه المشكلة نتيجة تصرفات الوكلاء الغير رشيدة، حيث يمارسون اعمالهم بطريقة تعظم منفعتهم الخاصة وذلك بسبب الوازع الاخلاقي للوكيل وعدم قدرة الموكل على الملاحظة المباشرة لتصرفات الوكيل[1].
- ✓ **مشكلة عدم تماثل المعلومات:** يملك الوكيل او المسير كل المعلومات المتاحة والمرتبطة بالمنشأة من واقع معايشته اليومية والخبرة والكفاءة المهنية ،حيث يستخدم هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى وان تعارضت مع مصلحة الاصيل ومن الممكن ان يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الاخر او يقدم المعلومات بطريقة تجعل الاصيل يقيم مجهوداته في افضل صورة ممكنة او في وضع افضل مما لو توافرت كل المعلومات لدى الاصيل[2].
- ✓ **مشكلة تضارب المصالح:** تعتبر من اهم المشاكل التي تفرزها نظرية الوكالة فكل من الاصيل والوكيل يتميزان بالتصرف الرشيد حيث يعمل كل منهما على تعظيم منفعته، اذ يعتبر ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما فالمالكون يعملون عل تعظيم مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي الذي سيتولد من استثماراتهم في الشركة، اما المدراء يعملون على تعظيم منفعتهم وتعظيم عائدهم وكذلك عدم بذل الجهد[3].

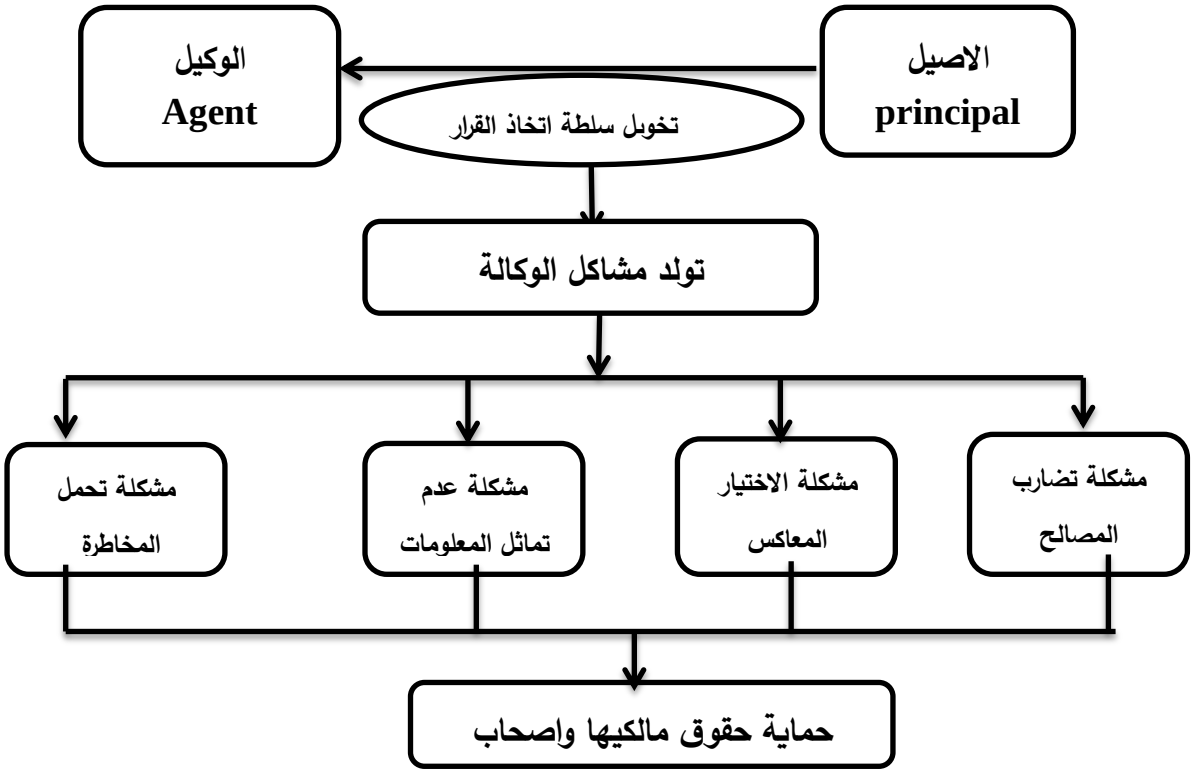
---

[1]– عز الدين فكري تهامي، **دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد 3، 2008، ص 229.

[2]– طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، مرجع سابق، ص 79.

[3]– **غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص25.

الشكل (01-03): مشاكل الوكالة.



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 02، دس، ص41

ويوضح لنا الشكل السابق مشاكل الوكالة والتي تظهر من خلال العلاقة التعاقدية بين الوكيل والاصيل وتتجلى أسباب هذه المشاكل في:[1]

✓ربط اداء المدراء بالربحية او المبيعات المحققة وهذا في حد ذاته يعتبر وسيلة لتحقيق مصالح الوكيل دون مصالح الاصيل.

✓عدم معرفة الاسلوب الذي يمكن من خلاله الاصيل من متابعة ومسايرة تصرفات الوكيل، مما يجعل الوكلاء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.

ثانيا: نظرية تكاليف الصفقاتTransaction Cost Theory

إن البدايات الأولى لنظرية تكاليف الصفقات ترجع الى الباحث البريطاني (**Ronald Coase,1937)** و الذي فسر فيها سبب وجود الشركات وبروزها كهيكل منافس للسوق، مرتكز على تكلفة التعاقد والتي تشير الى قدرة الشركة على القيام بمعاملات داخلية اقل تكلفة من لجوؤها المتكرر الى

[1]– نفس المرجع السابق، 2015، ص 24.

السوق وان تنافسية الشركة تعتمد على مدى قدرتها على ضبط والتحكم في معاملاتها من خلال التنسيق الكفؤ لمكوناتها[1]، و يتجسد ذلك في مقاله المتمثل في طبيعة المنشأة **(The Nature of the firm)** من خلال مقولته "**ان من يلاحظ الحياة الاقتصادية يجد ان هناك جزر تمارس السلطة بشكل واعي وفي محيط تنافسي غير واعي**"، حيث ادرك كوز ان هناك نوعين من التنسيق وهما الداخلي من خلال ممارسة السلطة والخارجي يتم من خلال قوى السوق[2]، و تهتم النظرية بهيكل الحوكمة المثلى لتقليل التكلفة الاجمالية في ظل ظروف خارجية معينة فيما يتعلق بطبيعة المعاملة التي تعتبر وحدة تحليل للنظرية وتعرف على انها تبادل المعلومات او السلع او الخدمات بين المراحل المختلفة من عملية الانتاج، اما تكاليف المعاملات تتولد من الحاجة المستمرة لجمع ومعالجة المعلومات وصياغة العقود والتفاوض وتنفيذ الاتفاقات وادارة العلاقات[3].

وطور ويليامسون **(Williamson)** هذه النظرية وحدد سبب ظهور التكاليف عند استخدام السوق، وتأسست نظريته بناء على القرار الذي اتخذته الشركة لتقديم السلعة او الخدمة في الشركة او الحصول عليها من السوق حيث تحدد الحدود الرأسية للشركة، و اقترح بان الحدود الرأسية تعتمد على تكاليف المعاملات المتعلقة بشراء السلعة في السوق، علاوة ذلك عندما تكون تكاليف المعاملات عالية من الافضل ان تنتج الشركة البضائع من خلال تكامل الانشطة رأسيا[4]، وحسب تحليل **Williamson** فإن المعاملات ترتكز على بعدين اساسين وهما :

1. البعد السلوكي (الفرضيات السلوكية): تقوم نظرية تكاليف المعاملات على فرضيتين أساسيتين و هما الرشادة المحدودة وقد طور Simon هذا المفهوم سنة 1974حيث عبر عن الرشادة المحدودة باعتبار ان الفرد غير قادر على الحصول على المعلومات الكافية، بالإضافة الى عدم قدرته على توقع ردود افعال الموظفين والموردين والعملاء والمنافسين[5]،أما الفرضية الثانية تتمثل في الانتهازية وحسب الباحث **Williamson** فإن عدم اكتمال العقد يطرح مشاكل اضافية مرتبطة بالانتهازية مثل سوء الاختيار، الخطر الاخلاقي، السعي وراء تحقيق اهداف غير رئيسية وغيرها من اشكال السلوك الاستراتيجي[6]، وقد ميز **Williamson** بين نوعين **الانتهازية، انتهازية قبلية** والتي تكون قبل تحرير العقد عن طريق اخفاء

---

[1] -Mary O Sullivan, **Contests for corporate control: Corporate Governance and economic performance in the united States and Germany**, Oxford university press,UK ,2002.P32.

[2]- عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الاداري تطور وتباين ام تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولي حول: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان ،2012، ص14.

[3]-Christophe G, Schmidt, Stephan M. Blockchain and supply Chain relations: **A transaction Cost theory perspective**, journal of purchasing and Supply Management 25(2019), p3

[4]- Allam yousuf**, Transaction costs: A conceptual Framework**, International journal of Engineering and Management Sciences,vol2,N 3,pp131-138

[5] Michel chertman, **« Oliver Williamson et la théorie des couts de transaction**, Revue français de gestion, 1n142, 2003, p45

[6]– الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة اوليفار ويليامسون الحائز على جائزة نوبل** 2009، ص802.

معلومات مهمة ومؤثرة على قرار الطرف الثاني المتعلق بإبرام الصفقة او الغاؤها و**الانتهازية البعدية** تكون بعد ابرام العقد وذلك عن طريق استفادة الطرف الانتهازي من المزايا التي تنتج عن ضعف الرقابة المفروضة عليه وعدم القدرة على التحكم[1].

2. البعد الخاص بسمات المعاملات : حسب **Williamson** فإن تحديد سمات وخصائص نظرية تكاليف الصفقة تمثل المرحلة الاولى في التحليل وتشمل 3 عناصر اساسية وهي:[2]

- ✓ **خصوصية الاصل:** يقال عن الاصل انه ذو خصوصية عنما يستثمره العون الاقتصادي بحيث يخدم صفقة وحيدة بشكل لا يسمح باستخدامه في صفقات اخرى دون تكاليف عالية؛
- ✓ **عدم التأكد:** ترتبط حالة عدم التأكد بقدرة الاعوان على التحكم في الانتاج او تقديم الخدمة وتنقسم:
  - **حالة عدم التأكد الداخلي:** وتشمل الطبيعة الضمنية للمهام التي تقوم بها المؤسسة داخليا.
  - **حالة عد التأكد الخارجي:** تتعلق بحالة عدم التأكد الموجودة في البيئة الخارجية.
- ✓ **درجة تكرار الصفقة:** تتمثل في عدد الصفقات التي تجرى بين عونين اقتصاديين؛

وترتبط هذه النظرية بالبحث عن المعلومات في وسط محيط غير كامل المنافسة، لذلك يتعين عليها ان تأخذ بعين الاعتبار ثلاث أنواع من التكاليف وتتمثل في[3] :

- ☜ **تكاليف البحث والمعلومات:** وتشمل التكاليف المرتبطة بجمع المعلومات عن المتعاملين وتقييم العروض والمفاضلة بينها؛
- ☜ **تكاليف التفاوض واتخاذ القرار:** تكون خصائص العقد المزمع تنفيذه بين المورد ومقدم الطلب في بعض الاحيان غير واضحة مثل الكميات التي يجب توفيرها، الموعد النهائي، نوعية السلعة والسعر والضمانات وبالتالي يمكن ان تكون عملية اتخاذ القرار مكلفة وطويلة؛
- ☜ **تكاليف المراقبة والتحكم:** بمجرد ابرام العقد من الضروري التأكد من احترامه حيث يشير **coase** الى ان المتعاملين يتمتعون بالاختيار بين وضعين رئيسين للتنسيق وهما السوق والشركة حيث يشكلان معا الهيكل المؤسسي للنظام الاقتصادي.

وبناءا على الفرضيات السلوكية وخصوصية الاصل وضح **Williamson** كيف يمكننا المفاضلة بين طبيعة المعاملات موضحة في الجدول التالي:

الجدول (01 –03): المفاضلة بين أشكال المعاملات حسب williamson

الفرضيات السلوكية	خصوصية المعاملة	طبيعة المعاملة

[1]- طارق وهابي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على اتخاذ القرارات المالية للشركة–دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية**، اطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2019، 2020، ص42

[2]– الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة اوليفار ويليامسون الحائز على جائزة نوبل 2009**، مرجع سابق، ص803.

[3] -Assia Hadjar , **gouvernance et Performance des PME dans les pays en transitions**, thèse de Doctorat, faculté de sciences Economic , commercial et science Gestion ,2015,pp.1-294

الانتهازية	الرشادة المحدودة		
+	**0**	+	**تخطيط**
0	+	+	**وعد**
+	+	**0**	**منافسة**
+	+	+	**حوكمة**

Source: Oliver E, Williamson, The Economic Institutions of Capitalism, Collier Macmillan Publishers, London, p31

نلاحظ من خلال الجدول السابق انه يتم المفاضلة بين حالتين مختلفتين وهما:

✓ **الحالة الاولى:** تعتمد الصفقة على التخطيط عندما تكون عندما تكون الاصول متخصصة والاعوان الاقتصاديون يتميزون بالرشادة المحدودة مع وجود انتهازية؛

✓ اما **الحالة الثانية:** عند غياب الانتهازية مع كون الاعوان الاقتصادين ذوي رشادة والاصول متخصصة تعتمد الصفقة على الوعد اما عند توفر الرشادة المحدودة في ظل خصوصية الاصل، فتعتمد هنا الصفقة على المنافسة، وحين توفر جميع العناصر السابقة (الانتهازية، الرشادة المحدودة، خصوصية الاصول) فالخيار الانسب هو الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن نظرية تكاليف الصفقات جاءت لمعالجة المشاكل الناجمة عن العلاقة التعاقدية بين المؤسسة والاطراف الاخرى وركزت على التكاليف المرتبطة بتنظيم وتنسيق نشاطات الشركة، وتدنيتها من خلال الاندماج وتكامل الانشطة رأسيا.

ثالثا: نظرية حقوق الملكية property rights theory

تعود جذور هذه النظرية الى اعمال كل من آلشيان **Alchian** وديمستيز **Demsetz** و فريبوتن **Furubotn** وبيجوفيتش **Pejovich**، حيث تهدف الى فهم عمل مختلف المنظمات وتوضيح فاعليتها النسبية، حيث عرفها الباحث بيجوفيتش **(Pejovich)** على انها "**ليست علاقات بين الأفراد والاشياء ولكن علاقات مقننة بين الافراد في علاقتهم باستعمال الأشياء**"[1]، كما تبرز النظرية الخصوصيات المختلفة لحقوق الملكية والتي تؤثر على تخصيص الموارد النادرة وعلى السلوك الاقتصادي وتقسيم النتائج، كما تساهم في فهم اسباب استمرار انظمة الملكية الغير فعالة [2]، وبالتالي فإن حقوق الملكية تشير الى أي علاقة سلوكية مسموح بها بين صانعي القرار في استخدام الموارد التي يحتمل ان

[1]- عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الاداري تطور وتباين ام تنوع وتكامل**، مرجع سابق، ص20

[2]-Jongwook Kim. Joseph T, Mahoney ,**Property Rights Theory, Transaction Costs Theory, An Organization Economics Approach to Strategic Management,** Managerial and Decision Economics, n26,2005.p26.

تكون ذات قيمة مثل الحق في استخدام الموارد ضمن الحدود المقررة[1]، و تكمن منطلقات هذ النظرية في:[2]

- ✓كل تبادل بين الاشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن اشياء معينة؛
- ✓حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك الحصول على دخل او التنازل على السلع والاصول الخاضعة لهذه الحقوق؛
- ✓تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف اشكال الملكية في عمل الاقتصاد؛
- ✓تفوق الملكية الخاصة على الاشكال الاخرى للملكية.

رابعا: نظرية اصحاب المصالح Stakeholders Theory

تم تضمين نظرية اصحاب المصلحة في نظام الادارة عام 1970 وتم تطويرها تدريجيا بواسطة فريمان 1984 بإدراج مساءلة الشركات الى مجموعة واسعة من اصحاب المصلحة، وهناك من اعتبر ان نظرية اصحاب المصلحة مستمدة من مزيج علم الاجتماع والتخصصات التنظيمية الاخرى[3].

وقد تم تبني نظرية اصحاب المصلحة لسد الفجوة الملحوظة عن الاغفال الموجود في نظرية الوكالة والتي تحدد المساهمين على انهم مجموعة المصالح الوحيدة لكيان الشركة، حيث جاءت هذه هذ النظرية معالجة الاسئلة المتعلقة بأي مجموعة من اصحاب المصلحة تستحق اهتمام الادارة حيث تقترح هذه النظرية ان الشركات لديها مسؤولية اجتماعية تتطلب منهم النظر في مصلحة جميع الاطراف[4].

قبل استخدام مصطلح اصحاب المصلحة يمكن اعتبار **Dodd(1932)** و **Barnard(1938)** من المفكرين الاوائل لنظرية أصحاب المصلحة من خلال فكرة مفادها بأن الشركة يجب ان توازن بين المصالح المتنافسة لمختلف المشاركين من اجل الحفاظ على تعاونهم، واعتبروا ان الشركة هي مفترق طرق تتقاطع فيه انواع مختلف العلاقات بين اصحاب المصلحة[5].

يعتبر **ANSOF (1963)** اول من استخدم مصطلح اصحاب المصلحة في تعريفه للأهداف التنظيمية حيث يعتقد ان مسؤولية الشركة هي التوفيق بين المصالح المتضاربة للمجموعة التي لها علاقة مباشرة معها والمتمثلة في الموظفين والمساهمين والموردين والموزعين لذألك يجب على الشركة تعديل اهدافها لمنح كل منهم حصة عادلة من الرضا[6].

---

[1] -peter G Klein, Joseph T. Mahoney, **Who is in charge? Property rights perspective on Stockholder governance**, strategic organization,10(3), 2012, p 30.

[2] – حسام الدين غضبان ، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص26

[3]-Haslinda Abdullah, benedict valentine, **Fundamental and Ethics theories of corporate governance**, euro journals publishing, middle eastern finance and economics N4, (2009), p91.

[4] - Ezelibe chizoba, nwosu oluchkwu**, Empirical investingation of corporate governance and financial Reporting Quoted Companies in Nigeria**, International journal of Economics Business and management Research,vol 1,N5,2017,pp.117-137.

[5] -Chawki Assiya,**Theorie des parties: revue de la littérature sur le développement historique et linfluence dans la discipline du mangement strategique**,revue International des sciences Gestion, vol3, n1,2020.p112.

[6] - Samuel Mercierier, **la théorie des parties prenantes : Une synthese de la Littérature in Décider aveces les parties prenantes**,2006, p5

ومع اعمال فريمان 1984 رسخت نفسها كواحدة من التيارات الرئيسية في الفكر الاداري[1]، حيث عرفها "بأنها مجموعة او فرد يمكنه ان يؤثر او يتأثر بتحقيق اهداف المنظمة[2] ، وفي تعريف كلاركسون (Clarkson,1994) لنظرية اصحاب المصلحة فإن الشركة هي نظام حصة اصحاب العمل داخل النظام الاكبر الذي يوفر ما يلزم البنية التحتية القانونية والسوقية لأنشطة الشركة، والغرض من الشركة هو خلق الثروة او القيمة لأصحاب المصلحة من خلال تحويل حصصهم الى سلع وخدمات[3]، وقد صنف فيه اصحاب المصالح حسب أهميتهم وتأثيرهم الى صنفين رئيسيين وهما[4]:

- ✓ **أصحاب المصالح الرئيسين:** هم الاطراف الذين بدونهم يتوقف نشاط الشركة واستمراريتها مثل المساهمين، العمال والموردين والزبائن؛
- ✓ **اصحاب المصالح الثانويين:** كل الاطراف الذين يؤثرون ويتأثرون بنشاط الشركة ولكنهم غير ضروريين لضمان بقائها واستمراريتها مثل وسائل الاعلام والمنافسين.

ووفقا لدونالدسون و برستون **Donaldson&Preston,1995** فان نظرية اصحاب المصلحة تتضمن ثلاث جوانب اساسية وهي الجانب المعياري: يتم فيه استخدام النظرية لتفسير وظيفة المنظمات بما في ذلك تحديد المبادئ التوجيهية الاخلاقية والفلسفية، جانب الاداة وهي كيفية تحقيق الاهداف التنظيمية من خلال ادارة اصحاب المصالح، الجانب الوصفي لكيفية عمل المنظمات لاسيما فيما يتعلق بالجانب الاخلاقي[5]، وقام هو الاخر بتصنيف أصحاب المصالح الى ثلاث فئات وذلك بالتمييز بين صاحب المصلحة في الشركة وبين المؤثرين عليها[6].

وقام **Mitchell** بتصنيف اصحاب المصالح الى سبع فئات من خلال الاعتماد على ثلاث محددات رئيسية، السلطة تعبر عن قوة التأثير ودرجة الضغط التي يمارسها الكيان صاحب المصلحة على القرارات التنظيمية في الشركة والشرعية ودرجة الالحاح(الاستعجال) واللتان تشيران الى ملائمة مطالب اصحاب المصلحة لمبادئ بنية النظام الاجتماعي والقيم والمعتقدات السائدة، كذا ترتيب الاستجابة لمطالب هذه الكيانات وتقديراتها الزمنية[7].

الشكل رقم (01-04): تصنيف أصحاب المصالح حسب Mitchell et al, 1997

---

[1]- Nathalie Semal, **Développement durable et théorie des parties prenantes: une même vision de la place du citoyen** ?,Développement Durable et territoires,n5,2006,pp01-21

[2]- Gregor Gossy, **A stockholder rational for risk management, Implication for corporate finance Deision, Gemany**,2008, p6

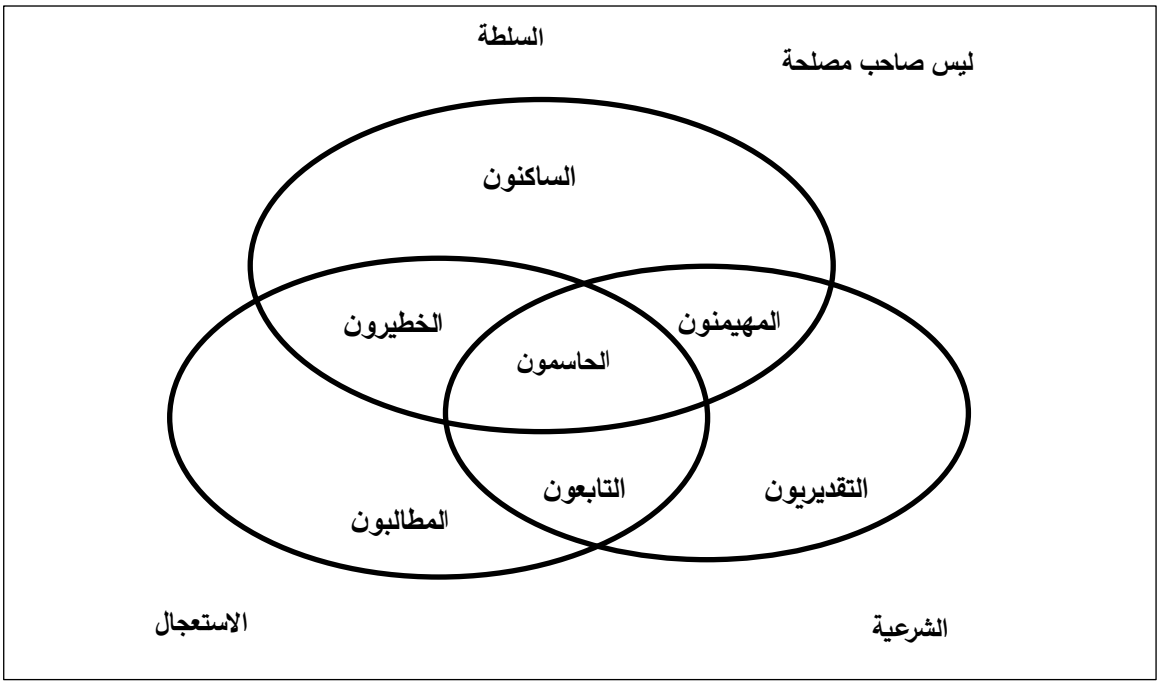
[3] -Shann Trunbull, **corporate Governance:Theories ,challenges and paradigms**,Enjeux et Paradigms, vol1.N1, 2000.pp.11-43.

[4]- Astrid Mullenbach-Servayre, **L'apport de la Théorie des parties prenantes a la modélisation de la responsabilité**, La Revue des Sciences de Gestion,2007, n223,2007, p115.

[5]-Fana Rasolofo **–Distler, Opérationnalisation De la RSE : Une Approche par Les Parties Prenantes, mangement Prospective Ed** « mangement & Avenir »,2010 n 39, pp.65-85.

[6]- Andrew L .Friedman and Samantha Miles : Stakeholders :Theory and practice, Oxford University Press, Oxford, Uk ,2006,p14

[7]– عبد المجيد كموش، **دور مؤشرات حوكمة الشركات في التنبؤ بالتعثر المالي لشركات–دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر 2021، ص16.



Source: Ronald Mitchell et **al, Toward a Theory of Stakeholder identification and Salience: Defining The principle of who and what really counts**, The Academy of Management Review, vol 22,n4,1997,p 874.

من خلال الشكل السابق يمكن تقسيم أصحاب المصلحة الى ثلاث رئيسية وهي:[1]

1. اصحاب المصلحة الكامنون: ضمن هذا التصنيف نجد:

✓ **اصحاب المصلحة الساكنين:** هذه الفئة لا تملك الا القوة التي تفرضها من خلالها ارادتها على الشركة، قوتها غير المستخدمة، لا تملك الشرعية، لا تملك قوة ملحة ايضا وبالتالي قوة تفاعلاتها مع الشركة ضعيفة او معدومة؛

✓ **اصحاب المصلحة التقديريين:** هذه الفئة في نظر المدراء تملك الشرعية لمنها لا تملك القوة ولا الضرورة الملحة لتأثير على الشركة، وعليه فهي مهمشة لا تمتلك قوة الضغط على المؤسسة؛

✓ **اصحاب المصلحة المطالبين:** وتملك هذه الفئة مطالب ملحة يمكن النظر فيها من قبل الشركة، ولكنها ولافتقارها للقوة لا تملك قوة التأثير على المؤسسة إذا لم تدخل في تحالفات.

2. اصحاب المصلحة المترقبين: نجد ضمن هذا الصنف:

[1]– حمزة رملي، اسماعيل زحوط، **دور ادارة العلاقة مع اصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، مقدمة ضمن الملتقى الدولي: حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20،21 نوفمبر2012، الجزائر، ص315.

- ✓ **اصحاب المصلحة المهيمنين:** يمتلك هذا الصنف اثنين من اهم القوى المؤثرة على الشركة وهي السلطة والشرعية، وعليه يجب على المدراء اعطاء اهمية لمطالب وتطلعات هذا القسم حتى ولم تكن مطالب ملحة؛
- ✓ **اصحاب المصلحة التابعين:** هذا النوع من أصحاب المصلحة يملك دائما مطالب مشروعة وملحة لكنها تفتقد للسلطة التي تمكنها من الوصول الى أهدافها؛
- ✓ **اصحاب المصلحة الخطرين:** هذ الصنف يمكن ان يشكل خطرا على نشاط الشركة كونه يملك مطالب ملحة لكنها لا تتمتع بالشرعية الامر الذي قد يؤدي الى امكانية اساء استخدام السلطة للوصول الى تحقيقها؛

3. اصحاب المصلحة الحاسمين: هذا الصنف من اصحاب المصلحة يملك الصفات الثلاث (السلطة، الشرعية، والضرورة الملحة) وعليه لابد للمدراء من اعطائهم الاهمية البالغة واقامة علاقة جيدة معهم في المقام الأول.

من خلال ما سبق فإن نظرية اصحاب المصلحة تهدف الى وضع نموذج للشركة الذي يتمكن بموجبه كل الافراد والجماعات من ذوي المصالح المشروعة المشاركة في المشروع من اجل الحصول على المنافع، ولا توجد اولوية لمجموعة معينة من المصالح والمنافع على مجموعة اخرى، فالنظرية رفضت فكرة ان المشروع يوجد لتعظيم ثروة المالكين، ومن ذلك يتضح ان النظرية تستند على فكرة وجود المشروع لخدمة كل من لديه مصلحة به أو يتأثر بطريقة وبأخرى بنشاطات المشروع وأعماله[1].

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

بعد استعراض الإطار المفاهيمي للحوكمة من خلال المبحث السابق وإدراك اهمية الحوكمة ودورها في تحقيق المكاسب للمساهمين والادارة واصحاب المصلحة والمجتمع، نتناول في هذا المبحث الجوانب التطبيقية للحوكمة وكيفية بلورة الافكار النظرية الى جوانب عملية يمكن ادراكها وقياسها.

المطلب الأول: اليات حوكمة الشركات ومحدداتها

أولا: اليات حوكمة الشركات

لإنجاح عملية الحوكمة يجب ان تتوفر مجموعة من الاليات تعتمدها إدارة الشركة للتأكد من أن أصولها تستخدم بكفاءة، وتكفل للمساهمين عوائد على استثماراتهم حيث تنقسم حسب الاثر الى اليات داخلية تتعلق بأنشطة وفعالية الشركة واخرى خارجية تتمثل في الرقابات التي يمارسها اصحاب المصالح الخارجين على الشركات.

[1]– سعد العنزي، **محاولة جادة لتأطير نظرية اصحاب المصلحة في دراسات ادارة الاعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، مجلة جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص12.

يمكن تعريف اليات الحوكمة على انها "مجموعة الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد طبيعة العلاقة بين حملة الاسهم واصحاب المصالح كافة والتي تضمن للشركة ادارة سلمية ومستقرة وبقاءها في بيئة الاعمال"[1] ، حيث تهدف هذه الاليات الى التقليل من اوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الاخلاقية وسوء الاختيار على سبيل المثال، رصد سلوك المديرين، يقوم طرف ثالث مستقل (المدقق الخارجي) بمراقبة دقة المعلومات التي تقدمها الادارة للمستثمرين ،وينبغي ان ينظم نظام المراقبة المثالي كل من الدوافع والقدرات[2].

وتعمل اليات حوكمة الشركات بصفة اساسية على حماية وضمان حقوق حملة الاسهم والاخرين من اصحاب المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال احكام الرقابة والسيطرة على اداء الشركة ، أي ان الهدف من اليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو تعظيم قيمة الشركة من خلال تحسين الاداء المالي لها و بناءا عليه فإن اثار اليات الحوكمة تصب عادة في قيمة الشركة كما تعكسه اسعار الاسهم او في الاداء المالي كما تعكسه التقارير المالية للشركة[3].

1. الأليات الداخلية: تنصب اليات حوكمة الشركات الداخلية على انشطة وفعاليات الشركة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق اهداف الشركة[4] ، ويمكن تصنيف اليات حوكمة الشركات الداخلية الى:

1.1 مجلس الادارة: يعتبر مجلس الادارة العمود الفقري لنظام حوكمة الشركات في معظم الدول، حيث يتم انتخاب اعضاء مجلس الادارة مباشرة من قبل المساهمين ، وبالتالي فإن مجلس ادارة الشركة هو المسؤول عن مراقبة القرارات الاستراتيجية للشركة والسيطرة على انشطتها و التأكد والمشاركة في وضع الاستراتيجيات، بالإضافة الى ان مجلس الادارة يعمل على التحقق من الموثوقية المالية والامتثال للقوانين واللوائح والحد من عدم تناسق المعلومات[5]، وحتى تكون هذه المجالس ذات فعالية ينبغي ان تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، مع الاخذ بعين الاعتبار الاهداف الاجتماعية وممارسة القيادة وتوجيه الشركة بكل شفافية ونزاهة[6].

---

[1]– ابراهيم محمد علي الجزراوي، بشرى فاضل ختير، **تقويم حوكمة الشركات والياتها الداخلية في القوانين والتشريعات العراقية** –بحث تحليلي، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40، 2014، ص266.

[2]– مصطفى يوسف كافي، **الازمة المالية و حوكمة الشركات(جذورها–اسبابها–تداعيتها–افاقها)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص227.

[3]– ابراهيم محمد علي الجز راوي، بشرى فاضل خضير، **ا نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات والياتها الداخلية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، 2014، ص333.

[4]– براق محمد، قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الاليات الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والاداري**، بحث مقدم الى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6–7 ماي 2012، ص7

[5] - Tarek roshdy Gebba ,**corporate governance mechanisms Adopted by UAE National Commercial bank**, journal of applied finance and banking, vol5,N5,2015,P30

[6]- خليدة عابي ، فاتح سردوك، **دور أليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية–دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، الوادي، العدد 12، 2017، ص471.

1.2. لجان مجلس الادارة: ان أي ادارة في أي مؤسسة مالية تتطلب عناية في التخطيط والتنفيذ بالإضافة الى النظم الإشراقية عند أي نقطة من نقاط التشغيل[1]، لذلك على الشركة ان تنشئ على الاقل اللجان التي تنص عليها متطلبات بورصة الاوراق المالية المقيدة بها اسهمها والمتمثلة في لجنة المراجعة ولجنة التعينات و الحوكمة ولجنة المكافآت ،حيث يقرر مجلس الادارة مدى احتياجه من عدمه لإنشاء احدى تلك اللجان، حيث ان كل لجنة من تلك اللجان تتشكل من عدد لا يقل عن ثلاثة اعضاء من اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذين المستقلين والذين تتوفر لديهم الخبرة والمهارة المناسبة للعمل في تلك اللجان[2].

2.2. لجان التدقيق: تعتبر لجنة التدقيق من احد اهم اليات الحوكمة الداخلية والتي يتجسد دورها في المساعدة على ضمان اعداد التقارير المالية وفقا لما هو معمول به في المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة الى الاشراف على وظيفة المراجعة الداخلية و دورها في دعم واستقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي مما يؤدي الى زيادة مستوى الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي يتم الكشف عنها[3] ومن ثم فان وجودها يهدف الى تحسين حوكمة الشركات حيث تعتبر حلقة وصل بين المدرين ومجلس الادارة وبالتالي فإن البيانات المالية المدققة للشركة تعكس الوضع المالي لذلك فإن وجود لجنة التدقيق في الشركة يمنع احتمال حدوث ضائقة مالية[4]، ويتم ذلك من خلال:[5]

- ✓ مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها الى مجلس الإدارة؛
- ✓ التوصية بتعيين ومكافأة واعفاء المدقق الخارجي؛
- ✓ مناقشة نطاق وطبيعة الاولويات في التدقيق والاتفاق عليها؛
- ✓ المناقشة مع المدققين الخارجين لأية تحفظات او مشكلات اثناء عملية التدقيق؛
- ✓ المناقشة مع المدققين الداخلين والخارجين لتقويم فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة وادارة المخاطر؛
- ✓ الاشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقومها والنتائج المتصل اليها مع تقديم التوصيات.

4.لجان المكافآت: تعتبر من اهم الاليات الداخلية لحوكمة الشركات، حيث ان تصميم نظام الاداء على اساس المكافآت يتم عن طريق الربط بين مصالح المدراء من جهة والملاك من جهة اخرى وتعتبر هذه

---

[1] – جونثان تشاركهام، **ارشادات لأعضاء مجالس ادارة البنوك**، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، 2003، ص27.

[2] – مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري–دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، ص111

[3] -Ousama Wagdi, eman salman, walid Abouzeid, **Maximizing stockholder wealth under corporate governance Mechanisms: Evidence from EGX**, International journal of economics and finance, vol 13, N4,2021, P9.

[4] - Maria Goreti, Jacobs, **corporate governance structures and probability of financial Distress Evidence from Indonesia Manufacturing Companies**, International journal of financial Research of Financial, vol 12,N1,2021,p176.

[5] – الزهرة خالدي، احمد قادري معراج، **دور الاليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبي**، مجلة اوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 02، 2019، ص86.

الالية من اعقد اليات الحوكمة باعتبار ان اي خطا في قرارات التعويضات تخلق اثار سلبية على اداء الشركات، و تمثل هذه التعويضات حافزا ماليا للإدارة لزيادة قيمة الشركة وان المستويات العالية من هذه الحوافز تقود الى مستوى عالي من الاداء بالإضافة الى تخفيف مشاكل الوكالة وتخفيف التكاليف المرتبطة بها، حيث ان اغلب الدراسات المرتبطة بحوكمة الشركات تنص على تشكيل لجان المكافآت من الاعضاء مجلس الادارة المستقلين[1].

5. لجنة التعينات: تعتبر من اهم الاليات الداخلية لحوكمة الشركات، وهي لجنة يتم تعينها من طرف مجلس الادارة لا يقل عدد اعضائها عن ثلاثة ولا يزيد عن ستة اعضاء من اعضاء مجلس الادارة الغير التنفيذين المستقلين[2]، تتولى هذه اللجنة القيام بجموعه من المهام وهي[3]:

- تحديد الاشخاص المتوقع ترشيحهم لمنصب مجلس الادارة ومنصب العضو المنتدب؛
- مراجعة الارشادات الخاصة بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة وتزويد مجلس الادارة بالتوصيات الخاصة بتطوير وتحديث هذه الارشادات؛
- توضيح الاسس التي تم على اساسها تم اختيار مجلس الادارة.

2.2. المراجعة الداخلية: تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا هام في عملية الحوكمة وذلك بالمساهمة في تطبيق قاعدة المسائلة في المؤسسة حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين والعاملين في المؤسسات وتقليل مخاطر الفساد المالي[4] ، ومن ثما فان التدقيق الداخلي يعد في خدمة الحوكمة باعتبارها الالية التي تؤكد النتائج المختلفة سواء الاستراتيجية، التشغيلية والادارية هذا من جهة وتؤكد سلامة الممارسة الادارية للشركة كما تكشف عن مواطن التحسين في الاداء من جهة ثانية[5].

2. الاليات الخارجية للحوكمة

تتمثل اليات الحوكمة الخارجية بالرقابات التي يمارسها اصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية بهذا الموضوع، والتي تعد من اكبر المصادر المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة[6].

---

[1]– نضال عزيز مهدي، **تطوير بنية الحوكمة في البنوك العراقية بغرض تحقيق الشفافية وضبط الأداء المالي (دراسة تطبيقية)**، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة،2011، ص ص 102،101.

[2]– عبيرات مقدم ، سمية طعابة، **دور مجلس الادارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات**، مجلة دراسات المجلد 16، العدد 1، ص 278.

[3]– بلقاسم بوفاتح، لخضر لعروس، **دور مجلس الادارة في اطار حوكمة الشركات**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد1، العدد 2، 2017، ص59.

[4]- Archambeault, Deborah S., **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases** , Nov. 2002, p. 8

[5]– بوزينة هجيرة، درواسي مسعود، **اثر الاليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الاسواق**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، دس، 225.

[6]- حامد نور الدين، ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع الخاص الجزائري**، مقدمة الى المؤتمر، الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012،ص10

1.2. سوق المنتج او الخدمة والعمل الاداري: تعتبر من اليات الحوكمة الهامة حيث ان الادارة اذ لم تقم بعملها بشكل مناسب ستفشل الشركة في منافسة الشركات الاخرى مما يؤدي الى افلاسها وبالتالي فان سوق المنتجات او الخدمات يعمل على تحسين سلوك الادارة للقيام بعملها بشكل صحيح ، خاصة اذا سوق فعال للعمل الاداري للإدارة العليا حيث ان الافلاس له تأثير سلبي على الافاق المهنية للمدير[1].

2.2. الاندماج والاستحواذ: يعتبر الاندماج واسواق الاستحواذ من اليات الحوكمة الاكثر تعقيدا وتكلفة في حالة ثبوت الانتهازية او سوء الادارة ،حيث يمكن للمساهمين بيع اوراقهم المالية للتعبير عن عدم رضاهم، حيث يمكن ان يؤدي هذا البيع الضخم الى انخفاض حاد في الاسعار وهذا ما يجعل الشركة عرضة لعمليات الاستحواذ من قبل الشركات المنافسة[2]، وهي من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة و والتي بدونها لا يمكن السيطرة على سلوك الادارة بشكل فعال والاستغناء عن الخدمات الادارية منخفضة الأداء[3].

3.2. التشريعات والقوانين: يعتمد نظام حوكمة الشركات على مجموعة التشريعات (القوانين واللوائح و العقود) التي تمكن المنشآت التي تحكم نفسها بنفسها من العمل باعتبارها العنصر الرئيسي في اقتصاد سوق تنافسي وتعمل هذه التشريعات على ضمان تنفيذ اجراءات الحوكمة الداخلية وعلى مسؤولية الادارة واصحاب المصالح الاخرين[4]، وعادة ما تؤثر هذه التشريعات على المشاركين المباشرين في عملية حوكمة الشركات، حيث تؤثر على مجموعة متنوعة من العوامل التي تؤدي الى نمو أعلى بما في ذلك تطوير الاسواق المالية والتمويل الخارجي ونوعية الاستثمار[5].

اثرت التشريعات المحاسبية المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر على الاطراف الاساسية للمشاركة في عملية الحوكمة والمتمثلة في زيادة عدد اعضاء مجلس الادارة المستقلين بالإضافة الى تفعيل دور لجنة التدقيق في الاشراف على عملية التقارير المالية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الداخلي والخارجي ولجنة التدقيق وتحديد مدى قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة[6].

4.2. المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية على انها عملية الرقابة والفحص المنتظم والمستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات وكذا الفعالية لأي منشأة تهميش، حيث يلعب المدقق

---

[1] - Hess David, Impavido, Geregorio , Governance of public pension funds, lesson from corporate governance and international evidence,2003

[2] - Debbagh Bouchra, Lahlimi Fouad, **éthique et responsable: case de l'entreprise** , Revue International des sciences de gestion ,vol4.N1 .2021.P577-597.

[3] - Abbott, L. G. and Parker, S**., Auditor Selection and Audit Committee Characteristics**, Auditing: A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000,p.47.

[4]- -كاترين ل كوشتا هيلينج، جون سوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، مركز المشروعات الدولية الخاصة** ،2003، ص12

[5] -Stijn claessens , **corporate governance and Developmen**t, the world Bank Research observer,vol2,N1,P97

[6]– محمد بوطلاعة، احمد بوراس، **دراسة تحليلية لمدى تبني المؤسسات الجزائرية لأليات الحوكمة من وجهة نظر محافظي الحسابات بالشرق الجزائري**، جامعة بشار، المجلد 3، العدد 2، دس، ص57.

الخارجي دور جوهريا في تحسين القوائم المالية ونزاهتها وطرحها ومناقشتها ، من حيث تجميع الادلة والقرائن الخاصة بالشركة والتأكد من مدى مطابقتها مع المعايير الدولية لا عداد التقارير وايصالها لأصحابها ولضمان نزاهة القوائم المالية ومشروعيتها لابد من التركيز على اهلية المدقق الخارجي واستقلاليته لأداء مهامه بكل حرية وموضوعية[1].

وعليه يمكن القول بأن اليات الحوكمة هي مجموعة من الوسائل البديلة التي وجدت بهدف تقليل او الحد من المشاكل التي نشأت نتيجة فصل الادارة عن الملكية والتي مثلتها نظرية الوكالة ومراقبة ورصد سلوك المسيرين.

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

يتوقف التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة على توفر مزيج متكامل من المحددات، إذ أن عدم توفر تلك المحددات ينجم عنه عدم الاستفادة التامة من مزايا تطبيق مبادئ الحوكمة، وتشتمل هذه المحددات على مجموعتين.

1.المحددات الخارجية: تمثل هذه المحددات البيئة او المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات وتختلف من دولة الى اخرى وهي:

- ✓ مجموعة القوانين الاقتصادية والاستثمارية المنظمة للعمل بالأسواق المالية مثل قوانين سوق راس المال وقوانين المنافسة وتجنب الافلاس والاحتكار؛
- ✓ الحصول على التمويل اللازم من خلال توفر قطاع مالي كفؤ مما يشجعها على التوسع والمنافسة؛
- ✓ كفاءة الهيئات الرقابية عن طريق احكام الرقابة والتحقق من سلامة وموثوقية البيانات المنشورة ووضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام؛
- ✓ دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام اعضائها بالنواحي السلوكية و الاخلاقية[2].
- ✓ المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية و الاستثمارية[3].

1.المحددات الداخلية: وتشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل المؤسسات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتوزيع السلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، مثل مجلس الادارة والادارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالشكل الذي لا يؤدي الى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الاطراف، بل يؤدي الى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل[4].

---

[1] - Abbott, L. G. and Parker, S., **Auditor Selection and Audit Committee Characteristics**, Auditing: A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000,p.47.

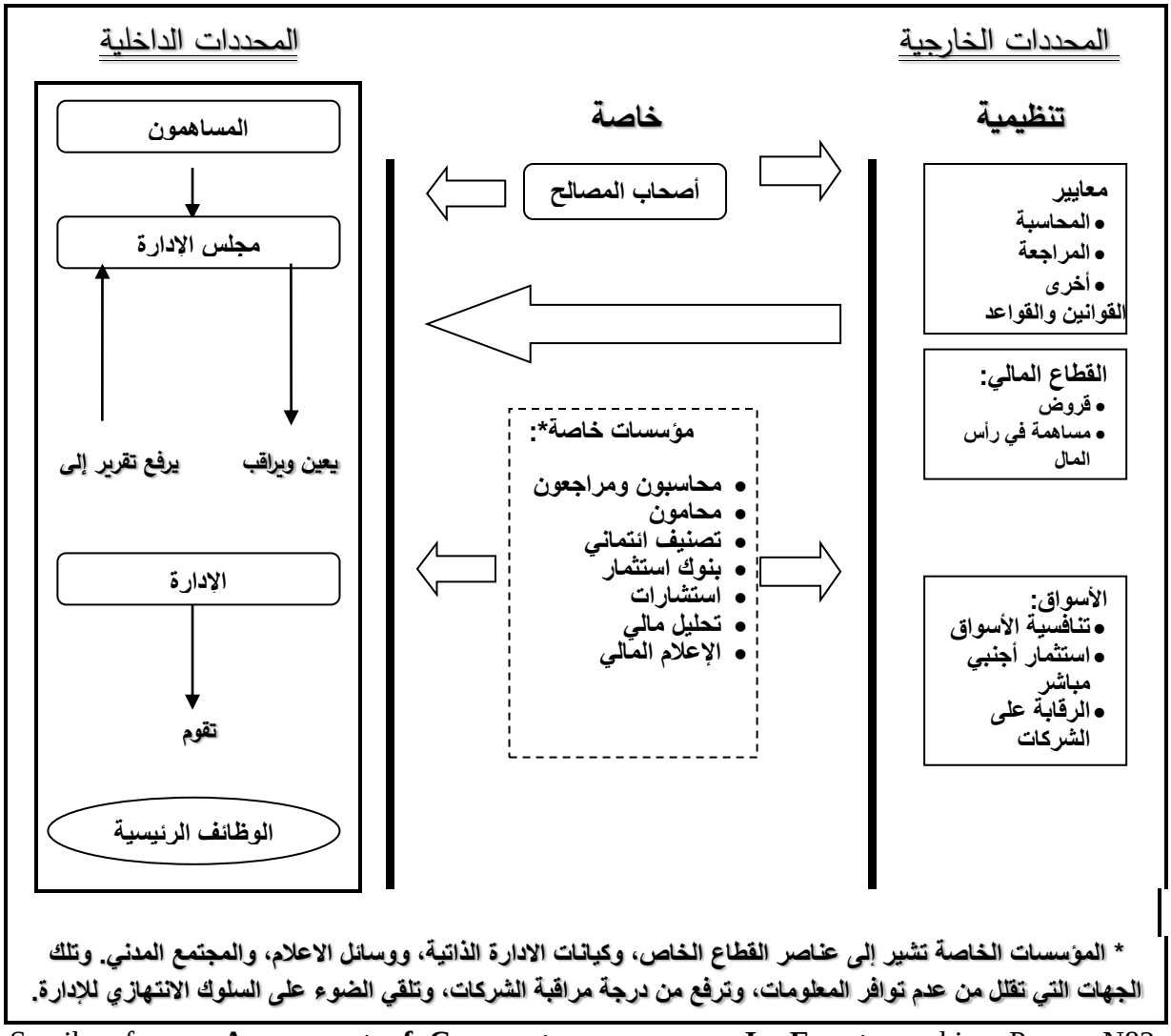
[2]–مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**–دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 23.

[3]– محمود عزت اللحام واخرون، **الادارة المالية المعاصرة**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص89.

[4]– حكيم بن جروة، عبلة مخرمش، **الحوكمة في المؤسسات المصرفية–محدداتها، معاييرها وتطبيقها** – مع الاشارة لحالة الجزائر، ص535.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن هذه المحددات سواء كانت داخلية او خارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة اخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة ،النظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، فحوكمة الشركات ليست الا جزء من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات[1].

الشكل (01-05): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



Samiha, fawzy, **Assessment of Corporate governance In Egypt,** working Paper, N82, Egyptian Centre for Economic Studies, Egypt, August 2003, p 05.

المطلب الثاني: نماذج حوكمة الشركات

مع اختلاف تعريفات حوكمة الشركات تتباين نماذجها ليس فقط عبر البلدان ولكن بين الشركات وقطاعات الصناعة بحيث لا يوجد نموذج واحد مناسب وذلك لاختلاف الخصائص التشريعية، القانونية

[1]-محمود عزت اللحام واخرون، مرجع سابق، ص 89.

السياسية والاجتماعية والثقافية وهيكل الملكية السائد والصفة الغالبة لشكل الشركات ومدى نشاط وتأثير الاسواق حيث تؤثر هذه الخصائص على اليات حل التعارض بين مصالح الأطراف المختلفة، وفي هذا المطلب سنعرض ونعالج نماذج الحوكمة وتصنيفاتها المختلفة بالتركيز على نموذج الهيكل المركز والهيكل المشتت.

أولا: تعريف نماذج حوكمة الشركات وخصائص التفرقة بينهم

يمكن تعريف نظام او نموذج حوكمة الشركات بأنه "ذلك الاطار الذي يشمل مجموعة من الخصائص البيئية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمؤسسية على مستوى الدولة الواحدة او مجموعة من الدول المتشابهة، والتي تؤثر على اليات حل التعارض بين مختلف الاطراف الفاعلة في المؤسسة"[1]، كما عرفه كل من الباحثين**Wimmer & pape** 1999 "نظام حوكمة الشركات هو مجموعة من العوامل القانونية والمؤسساتية والثقافية الخاصة بالبلد والتي تحدد نمط تأثيرات أصحاب المصلحة على اتخاذ القرارات الادارية"[2].

وعلى الرغم من اختلاف نقاط البداية، إلا أن هناك اتجاها نحو تقارب نظم حوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم في السنوات الأخيرة ، فقد ادى تحرير التجارة و الاستثمار الى زيادة الضغط على المنشآت كي تتكيف وتعدل أوضاعها، مما ادى الى تزايد الطلب على وضع معايير موحدة لحوكمة الشركات من جانب الممولين العاملين للأسواق المالية وأغلبهم الأنجلوساكسون، او من المؤسسات الموجودة في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** وقد كان أحد الدوافع الأساسية لتقارب نظم حوكمة الشركات حيث كانت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هي اول مجموعة ارشادات متعددة الأطراف ذات انتشار عالمي وهي إطار فكري لواضعي السياسات والشركات والمستثمرين وغيرهم لتناول مفهوم حوكمة الشركات بمصطلحات مفهومة حيث تقدم بعض المتطلبات الرئيسية التي لابد من استيفائها لخلق المناخ المناسب وان هذه المتطلبات لا تعنى ضمنا التنسيق الجبري للقواعد الموضوعية الهامة والرئيسية ، اذ تترك مجالا واسعا للاختلافات بين الدول[3].

لا يوجد هناك اتفاق بين المنظمات والباحثين في مجال الحوكمة على عناصر–خصائص– محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة، فقد اشار الباحثين **(Colemen and Biekpe)** في دراستهما بان نماذج الحوكمة تختلف باختلاف:[4]

---

[1] – علال بن ثابت، **دراسة في مساهمة البورصات في وضع معايير وقواعد حوكمة المؤسسات**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 10، الجزائر 2011، ص66.

[2]- Joroen Weimer,Joost C Pape, **A Taxonomy of systems of corporate Governance**, BETA Publicatie, ,vol7,n2,1999,p153.

[3]- مركز المشرعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، ستيلبون نستور، **التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات**، ص 44.

[4] -colemen A,Biekpe N, **The link between corporate governance and performance of the non tradictional export sector:Evidence from Ghana**, corporate governance, vol 6,n5,pp609-623

✓ درجة الملكية والتحكم؛

✓ هوية الفئة المتحكمة من حملة الاسهم: مثلا في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة هناك تعارض في المصالح بين المدرين وحملة الأسهم وهو ما يعرف بالمشكلة الرأسية للوكالة، وفي المانيا واليابان هناك تعارض بين كبار حملة الاسهم والاقلية الضئيلة من حملة الاسهم وهذا ما يعرف بالمشكلة الافقية للوكالة.

اما (De Miguel, Pindado, De la Torre) اكد بأنه يوجد خمسة معايير اساسية للتفرقة بين النماذج المختلفة لتطبيق مفهوم الحوكمة وهي[1]:

✓ درجة التركز في ملكية المؤسسات؛

✓ مدى توفر الحماية القانونية للمستثمرين؛

✓ السوق كأحد اليات الرقابة على المؤسسات؛

✓ كفاءة مجلس الإدارة؛

✓ تطور أسواق رأس المال.

اما الباحث (Melyoki) فقد اشار الى ان العديد من الباحثين قاموا بتحديد الأبعاد والمعايير التي يمكن استخدامها لتحديد الاختلافات بين النماذج الدولية للحوكمة وتتمثل:[2]

➢ وجهة النظر الى المؤسسة: هل يتم النظر الى المؤسسة بأنها الية تستخدم لتعظيم ثروة الملاك ام انها عبارة عن كيان اجتماعي تسعى الى تحقيق مصالح ورغبات العديد من اصحاب المصالح؛

➢ اصحاب المصالح ومدى قدرتهم للتأثير على قرارات الإدارة؛

➢ التركيز النسبي للملكية؛

➢ مكافأة الادارة التنفيذية؛

➢ طبيعة العلاقات في بيئة الاعمال.

- الهيكل المركز (نظام الداخلين)

في هيكل الملكية المركزة تكون الملكية والسيطرة في يد عدد صغير من الملاك، سواء كانو مؤسسات مالية مثل البنوك او صناديق المعاشات، او مجموعة اقارب او اصدقاء او معارف او شركة قابضة[3]، حيث يؤثر هؤلاء الاطراف على طريقة تشغيل وعمل الشركة ويطلق عليهم الداخليون حيث ان معظم الدول وخاصة تلك التي يحكمها القانون المدني لديها هياكل مركزة ويقوم الداخليون في هياكل الادارة المركزة بممارسة السيطرة والتحكم بعدة اساليب وطرق منها قيامهم بملكية اغلبية اسهم الشركات وتمتعهم بأغلبية حقوق التصويت ويتمتع هذا النظام بعدة مزايا وهي ان الداخليون لديهم السلطة والحافز

[1] - De Miguel, A , Pindado ,J and De Latorre ,**C .How does ownership structure affect firm value ? A comparison using different corporate governance systems** , roularta Media Group, (on line),2003, p04

[2] -Lemayon l, Melyoki, **Determinants of Effiective corporate governance in Tanzanyia**, university of twenty The Netherlands,2005,p 64

[3]- منير ابراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء، مدخل حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص59.

لمراقبة الادارة بالإضافة الى ميل الداخلين الى اتخاذ القرارات التي تعزز اداء المنشأة في المدى الطويل[1]، أما بالنسبة لأهم عيوبه هي ان أصحاب الملكية الأكبر في المؤسسة أو ذوي السيطرة عليها، ان لم يكونوا أنفسهم المديرين فيها فإنهم غالبا ما يختارون مديرون مناسبين لتحقيق أهدافهم و يكونوا خاضعين لسيطرتهم، وبالتالي فإنهم يستخدمون سلطتهم للتأثير في قرارات الادارة وتحقيق مصالحهم الخاصة ولو كان ذلك على حساب المؤسسة وصغار الملاك فيها[2]، ويقوم هذا النموذج على ستة مبادئ وهي:[3]

1. الحفاظ على حقوق حملة الاسهم وتحقيق التكافؤ والمساواة في التعامل بينهم؛

2. الحفاظ على حقوق اصحاب المصالح من غير حملة الأسهم؛

3. توضيح مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة؛

4. الامانة والسلوك المهني، وذلك بان يراعي أعضاء مجلس الادارة والتنفيذيون أخلاقيات المهنة والتحلي بالنزاهة والامانة والمصداقية والمسؤولية والمساءلة وحتى الانتماء للتنظيم؛

5. الافصاح والشفافية، حيث ان حرص الشركة على توفير افصاح طوعي بالإضافة الى الافصاح الالزامي يعزز نظام الحوكمة فيها؛

6. المسؤولية الاجتماعية للشركة ويقضي هذا المبدأ بان لا تقف حدود مسؤولية الشركة عند مجرد الحفاظ على حقوق الملاك فقط بل ان تمتد حدود هذه المسؤولية لتشمل الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية اتجاه البيئة التي تعمل فيه.

- **الهيكل المشتت (نظام الخارجين):**

تعتبر كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية منشأ لهذا النموذج، ويسود أيضا كل من كندا واستراليا ومعظم دول رابطة الكومنويلث[4] ويعني هيكل الملكية المشتت او المتناثر في المؤسسة ان هناك عددا كبير من اصحاب الاسهم يملك كل منهم عددا قليلا من اسهم المؤسسة، بحيث لا يمكنه منفردا التأثير على نشاطها، لذلك فانه قلما يكون هناك حافزا لدى صغار المساهمين للمشاركة في إدارة المؤسسة او مراقبتها مما دعى الى تسميته بنظام الخارجين[5]، ويتألف هذا النموذج من اليات تركز على السوق ويتكون من مؤسسات قوية تمتاز بالشفافية والكفاءة والمنافسة والحماية القانونية لحملة الأسهم المنتشرين [6]، ومن المفترض ان يميل مجلس الادارة بوصفه مستقل عن الادارة التنفيذية الى الافصاح

---

[1]– محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، مرجع سابق، ص27

[2]- عبدي نعيمة، **أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات –دراسة نقدية تحليلية** -، دراسة العدد الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، 2015، ص212

[3]– محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الاردنية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، المجلد 36، العدد 2، 2009، ص464–465.

[4]-عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات –الآليات ونظام التشغيل–**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 2، العدد 2، 2018، ص28

[5]– نعيمة عبدي ، **أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات –دراسة نقدية تحليلية** –، مرجع سابق، ص211

[6] -Luisa F Melo, **Functional convergence in Emerging Market Firms, journal of Applied Business Applied Business and Econmics**, vol19 ,N3,2017,p65

الكامل عن المعلومات بطريقة عادلة وان يضطلع بمسؤولية تقويم اداء الادارة بموضوعية، وتوفير الاسهم جميعا دون تميز، لذا يعتبر من أكثر الأنظمة القابلة للمحاسبة والمسائلة والاقل عرضة للفساد[1].ويقوم نظام حوكمة الشركات على عشرة مبادئ أساسية هي:[2]

1. التفاعل او التواصل ويقصد به تشجيع التواصل وقنوات التواصل وقنوات الاتصال بين الاطراف ذات العلاقة لنظام الحوكمة؛

2. غرض مجلس الادارة وينص على ان على مجلس الادارة ان يفهم ان غرضه الاساسي هو حماية مصالح مساهمي الشركة في الاخذ الذي يأخذ بعين الاعتبار حقوق اصحاب المصالح الاخرين؛

3. مسؤوليات مجلس الادارة التي تشمل وضع رؤية الشركة واستراتيجيتها ومتابعة تنفيذها، ومراقبة المخاطر ومن ثم تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

4. مسؤوليات مجلس الادارة التي تشمل وضع رؤية الشركة واستراتيجيتها ومتابعة تنفيذها، ومراقبة المخاطر ومن ثم تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

5. الاستقلالية وذلك بالمحافظة على استقلالية اعضاء مجلس الادارة والمدققين الداخليين والخارجيين؛

6. المعرفة والخبرة اي وجوب امتلاك اعضاء مجلس الادارة الخبرات والمعارف ذات الصلة بالمهام الوظيفية لكل منهم، وكذلك بالشركة والصناعة التي يعملون فيها ومن ثم الحرص على تنمية وتطوير هذه الخبرات والمعارف لديهم ولدى العاملين الاخرين في الشركة؛

7. الاجتماعات والمعلومات ويغطي هذا المبدأ كلا من عدد اجتماعات مجلس الادارة، وطول وقت كل اجتماع، وتوثيق محاضر الجلسات وتوفير الفرص للاطلاع عليها لمن يرغب عند الضرورة؛

8. القيادة ويتطلب هذا المبدأ الفصل بين مهام رئيس مجلس الادارة باعتباره القائد ومهام المدير التنفيذي باعتباره المدير؛

9. الافصاح وذلك بان تعكس وثائق تفويض السلطات وكذلك وسائل الاتصال الاخرى لمجلس الادارة انشطة وعمليات المجلس، وان تتسم المعلومات التي تعرضها البيانات المالية للشركة بالشفافية والافصاح مع مراعاة نشرها في الوقت المناسب؛

10. اللجان ويقضي هذا المبدأ بان توكل مهام تشكيل لجان التعيين والترقية والمكافآت وكذلك لجان التدقيق الداخلي الى الاعضاء المستقلين في مجلس الادارة فقط أي الاعضاء غير التنفيذيين.

تجدر الاشارة الى ان صياغة اساس الملكية المشتتة للمؤسسة لم يكن في الغالب تنظيما قانونيا معينا لا يسمح بتجاوز نسب معينة من الملكية فيها وانما هو وجود واقعي تفرضه طبيعة التعامل التجاري دون نكران مطلق للدور التشريعي في هذا المجال، الأمر الذي حمل بعض الباحثين على القول بأن النظم

---

[1] – منير ابراهيم هنيدي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء، مدخل حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص62.

[2] – محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الاردنية**، ص ص 463-464.

القانونية الخاضعة للأعراف غير المدونة تكون وسطا ملائما لشيوع هيكل الملكية المشتتة كما هو الحال في كل من الولايات وبريطانيا على الكس من ذلك في النظم القانونية الخاضعة للمدونات التشريعية ، حيث يسود فيها نظام الملكية المركزة أكثر من غيره، إضافة الى ذلك في نظام الخارجين يتم تأمين احتياجات رأس المال من طرف المساهمين من خلال وجود سوق مالية متطور، حيث ان ما يميز هذا النظام هو تشتت هيكل رأس المال شدة الاهتمام بشفافية المعلومة، تنظيمات تحد من انتهازية المسيرين على الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين في المقام الأول[1].

المطلب الثالث: مقومات حوكمة الشركات وحلقتها التفاعلية

تشكل اليات الحوكمة في مجموعها نظاما متكامل ومتناسق يتفاعل باستمرار وفق اطر وقواعد محددة، وهذا بغرض تحقيق مستويات متميزة من الاداء، ومن اجل ان يؤدي هذا النظام دوره المشار لابد من توافر مجموعة من الركائز والتي تسهم في تعزيز هذا النظام، لذا ارتئينا انه لابد من الاطلاع على ركائز حوكمة الشركات ونظامهما.

أولا: مقومات حوكمة الشركات

انبثق عن الاهداف والمحددات مجموعة من المقومات لنظام الحوكمة والتي تكفل للشركة تحقيق اهدافها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة ، و يرى **shleifr vishny** ان حوكمة الشركات ترتكز على المقومات التالية:[2]

1.نظام اساسي للشركة: يسمح بتحديد قيم المؤسسة واختصاص الشركة باعتبار ان جميع الانشطة والاطراف تسعى نحو تحيق رسالة المؤسسة والمعبر عنها في شكل استراتيجيات واهداف؛

2.خطة استراتيجية واضحة: بحيث يتم ترجمة رسالة المؤسسة الى خطط واستراتيجيات تنكن الادارة من المتابعة والقياس ويتم ذلك عبر مراحل ومستويات وهو ما يهدف نظام الحوكمة الى تحقيقه؛

3.نظام واضح لتحديد المسؤوليات والصلاحيات: بحيث يجب وضع نظام واضح لتحديد المسؤوليات والصلاحيات لصناع القرار بالشركة بحيث ان عدم وجود نظام واضح يؤول ذلك الى توجيه الطاقات المختلفة الى تحقيق المصلحة الشخصية دون العامة؛

4.نظام معلومات مناسب: لتفعيل نظام حوكمة الشركات لابد من توفر نظام جيد لتقرير وتوصيل المعلومات بدرجة مقبولة من الكفاءة والوقتية والشفافية؛

5.نظام حوافز مالية وادارية: وذلك لحثها على التصرف بالشكل المناسب وفق المصلحة العليا للمؤسسة حيث يعتبر أحد العناصر الاساسية في حل مشكلة الوكالة؛

6.نظام رقابة داخلية قوي وفعال: يهدف الى حماية اصول المؤسسة من أي تلاعب او اختلاس وضمان دقة البيانات المحاسبية المسجلة.

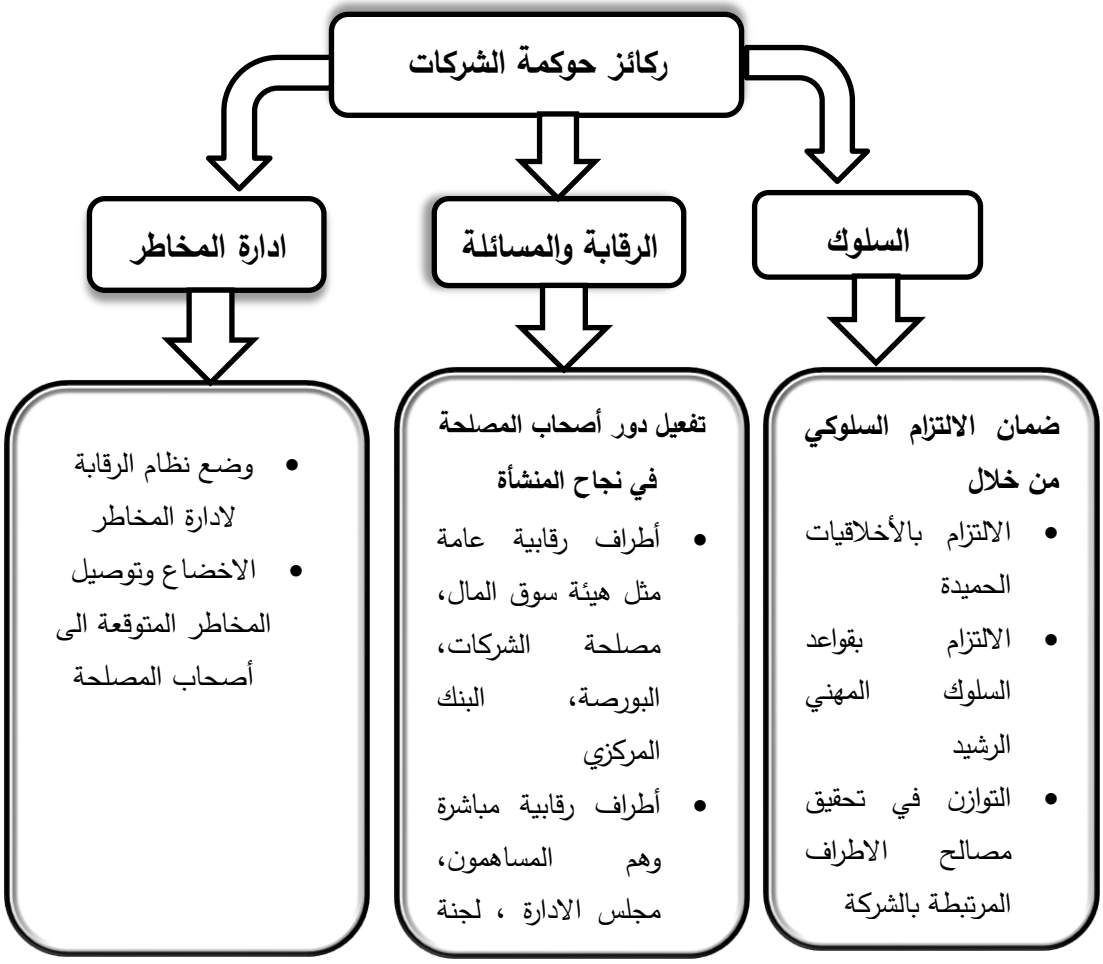
---

[1]- نعيمة عبدي ، **أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات –دراسة نقدية تحليلية**، مرجع سابق 212.

[2]-Shleifer A,Vishny R, **Asurvey of corporate governance**, journal of finance 52,pp737-783

وفي نفس السياق ترى مؤسسة **Turth** للاستشارات الاقتصادية ان حوكمة الشركات ترتكز على ثلاث ركائز وهي:

الشكل (01-06): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: عدلان فرحان طالب، ايمان شيحاني المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، مرجع سابق، ص51

ثانيا: الحلقة التفاعلية لحوكمة الشركات

يعتبر مفهوم نظام حوكمة الشركات كنظام يتكون من مجموعة اجزاء يعمل على تفعيل الإمكانات وتوظيف الموارد بطريقة كفؤة حيث يتكون من ثلاث اجزاء وهي:[1]

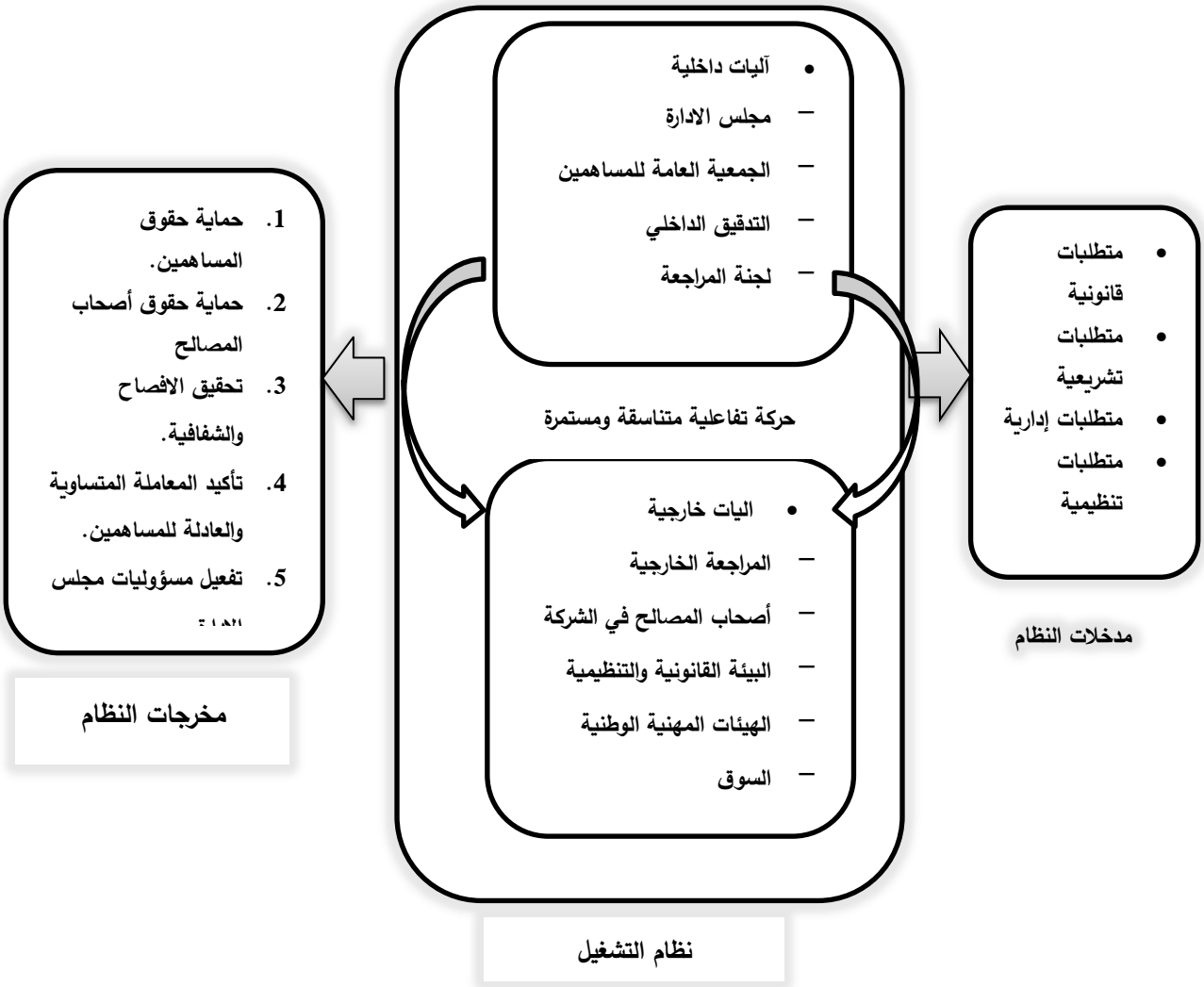
1. المدخلات: وهو ما تحتاج اليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت تشريعية ام ادارية ام قانونية ام اقتصادية مجتمعة.

2. تشغيل الحوكمة: ويشير الى الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة والمشرفة عن هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل كيان اداري داخل الشركة او خارجها يسهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها فضلا عن تطوير احكامها والارتقاء بها؛

[1]-علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية**، مرجع سابق، ص ص 25، 26.

3. المخرجات: في هذا الجزء يتضح بأن الحوكمة ليست هدفا بحد ذاتها بل هي اداة ووسيلة لتحقيق أهداف يسعى اليها الجميع، إذا ان المخرجات هنا هي مجموعة المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية سواء في الشركات او المصارف للحفاظ على حقوق اصحاب المصالح وتحقيق الشفافية.

الشكل رقم (01-07): الحلقة التفاعلية لنظام حوكمة الشركات



المصدر: حسين يرقي، وعمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، ام لبواقي، 7-8 ديسمبر 2010، ص6.

من خلال الشكل السابق نستخلص ان نظام حوكمة يسعى الى تشغيل وتنظيم عمليات المؤسسة عن طريق التفاعل بين مجموعة من الاليات والمتمثلة في المنظمات المهنية، والجهات الرقابية، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية التي تشجع على الالتزام والامتثال بالمتطلبات والمستلزمات القانونية والتشريعية والادارية والتي تمثل مدخلات النظام بهدف تحقيق الاهداف الاستراتيجية طويلة الاجل والتي يعبر عنها بمخرجات النظام والمتمثلة في حماية حقوق المساهمين وتحقيق الافصاح والشفافية.

المطلب الرابع: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

تم تبني مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات لأول مرة عام 1999 ثم اصبحت كمعيار دولي موثوق يحتذى به لحوكمة الشركات الجيدة، وبدأت تنتشر على نطاق واسع داخل المنظمة وخارجها، وقد تم مراجعة الوثيقة مرتين حيث كان التنقيح الأخير 2014 كاستجابة للازمة المالية العالمية 2008 وقد تم اعتماد هذه المبادئ في 8 يوليو 2015 بأنطاليا وتم اقرارها باسم **مبادئ مجموعة العشرين/ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية G20/OECD** بشأن حوكمة الشركات.

والمقصود بمبادئ حوكمة الشركات هي مجموعة المعايير السلوكية والاخلاقية التي تنظم عمل مجلس الادارة والادارة التنفيذية والموظفين بشكل عام في الشركات، وتهدف الى تحقيق التوازن بين مصالح الاطراف المختلفة، تعتبر هذه المبادئ غير ملزمة في كونها لا تقوم بتقديم توجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية وانما تسعى الى تحقيق الاهداف واقتراح تحقيقها.

وتستهدف هذه المبادئ في مساعدة حكومات الدول الاعضاء وحكومات الدول غير الاعضاء في غمار جهودها لتقييم وتحسين الاطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات في تلك الدول، بالإضافة الى توفير الخطوط الارشادية والمقترحات لأسواق الاوراق المالية ، والمستثمرين والشركات، وغيرها من الاطراف التي تلعب دورا في عملية وضع اساليب سليمة لحوكمة الشركات، وتركز المبادئ على الشركات التي تتداول اسهمها في البورصات، ولكنها تعد أيضا، في حدود معينة، عنصرا مهما للمؤسسات المصرفية التي تعمل في على أسس عالمية، ولهذا السبب فان هذه المبادئ تستخدم نموذج لهيكل الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية متعددة الجنسيات[1].

كما استندت قوة تلك المبادئ ودوليتها الى قوة الاطراف المختلفة المؤثرة في حركة التجارة الدولية، والتي تكاتفت وشاركت في مراجعة وتعديل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات بداية من عام 2001، وحتى اصدار المبادئ المعدلة عام 2004 من خلا فريق عمل كبير ضم العديد من الجهات والاطراف، أهمها:[2]

- ✓ الحكومات القومية لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وحتى دول اخرى من خارج المنظمة؛
- ✓ منتدى الاستقرار المالي، حيث اعتبر هذه المبادئ أحد المعايير الاثني عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة؛
- ✓ البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، حيث تم اعتبار حوكمة الشركات عنصرا اساسيا في تقاريرهما عند مراعاة المعايير والقواعد؛
- ✓ بنك التسويات الدولي BIS؛

[1] -Jhon e Core, Wayne r.Guay, **Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns؟ An Examination Of Firm Operating performance and Investors Expectations**, The journal of finance, vol lxi , NO. 2. APRIL 2006, P .7.

[2]- أحمد خضر، **نفس المرجع**، ص ص.148-149.

- ✓ لجنة بازل؛
- ✓ المنظمة الدولية للجان الاوراق المالية **IOSCO**؛
- ✓ المنتدى العالمي لحوكمة الشركات؛
- ✓ المؤسسات الدولية الاخرى ذات الصلة والقطاع الخاص؛
- ✓ الاتحادات المهنية.

يتم استعراض هذه المبادئ كما وردت حسب مجموعة العشرين/ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية G20/OECD كما يلي:

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي ان يشجع اطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الاسواق وتخصيص كفاءة الموارد، وينبغي ان يكون متوافقا مع حكم القانون وان يدعم الاشراف والتنفيذ الفعال وتتجسد مرتكزاته في:[1]

- ✓ ننبغي وضع إطار حوكمة الشركات بغية التأثير على الاداء الاقتصادي الكلي ونزاهة الاسواق والحوافز وتشجيع قيام اسواق تتميز بالشفافية؛
- ✓ ينبغي ان تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات متوافقة مع حكم القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛
- ✓ ينبغي ان يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات محددا ومصمما بشكل واضح لخدمة المصلحة العامة؛
- ✓ ينبغي ان تدعم لوائح اسواق الاوراق المالية الحوكمة الفعالة للشركات؛
- ✓ ينبغي ان يكون لدى الجهات الإشراقية والتنظيمية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن احكامها وقرارتها ينبغي ان تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها؛
- ✓ ينبغي توزيع التعاون الممتد عبر الحدود من خلال الترتيبات الثنائية والمتجددة الاطراف لتبادل المعلومات.

يمكن القول بأن هذا المبدأ يركز على توفير مجموعة الاطر القانونية والتنظيمية والمؤسسية التي ينغي على الشركات تطبيقها بغية تحقيق اهدافها وتحسين ربحيتها وتحسين صورتها لدى المتعاملين من خلال تشجيع كفاءة وشفافية الاسواق وتخصيص الموارد ونزاهة الجهات الإشراقية والتنظيمية.

المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب المصلحة

ينبغي ان يحمي اطار حوكمة الشركات المساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم ويجب ان يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، من بينهم صغار المساهمين والمساهمين الاجانب كما ينبغي ان

[1] - OECD publishing, G20/OECD Principles of corporate Governance, paris.2015.

تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم وتتجسد مرتكزاته في:[1]

- ينبغي ان تتضمن الحقوق الاساسية للمساهمين: الحق في ضمان تسجيل الملكية، ارسال او نقل الاسهم، الحصول على المعلومات المهمة وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم، المشاركة والتصويت في الجمعية العامة، نصيب من ارباح الشركة؛
- ✓ ينبغي ان يحصل المساهمون على المعلومات الكافية والحق في الموافقة على الشركة في القرارات التي تخص أي تغيرات اساسية في الشركة مثل تعديل النظام الاساسي او عقد التأسيس او ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة، او الترخيص بإصدار أسهم اضافية، العمليات الاستثنائية؛
- ✓ ينبغي ان تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات المساهمين كما ينبغي ان يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية من خلال تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول اعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب، والحصول على معاملة متكافئة؛
- ✓ السماح للمساهمين بما في ذلك المستثمرين ان يتشاوروا مع بعظهم البعض فيما يتعلق بموضوعات الحقوق الاساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ مع بعض الاستنجاث لمنع اساءة الاستغلال؛
- ✓ معاملة كافة المساهمين حملة نفس فئة الاسهم معاملة متكافئة بحي ينبغي الافصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية لبعض المساهمين وان يحصلوا على درجة من التأثير أو السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الاسهم.

واجمالا لما سبق يركز هذ المبدأ على تعزيز ثقة المساهمين وحماية حقوقهم وضرورة توفير المعاملة المتساوية بينهم دون أي تميز بما فيهم ذوي الاقلية من الاسهم والمساهمين الاجانب من خلال توفير المعلومات الكاملة بالجودة الكافية والوقت المناسب واطلاعهم ومشاركتهم في الاجتماعات والعمليات التي تخص الشركة.

المبدأ الثالث: المستثمرون المؤسسات

يجب ان يوفر اطار حوكمة الشركات حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار وتهيئة اسواق الاوراق المالية للعمل فيها بطريقة تساهم في الحوكمة الرشيدة للشركات وتشمل:[2]

- ✓ ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفون بصفة ائتمانية نشر سياسة حوكمة الشركات والتصويت الذي يطبقونه في الشركات التي يستثمرون فيها؛

[1] - OECD publishing, **G20/OECD Principles of corporate Governance**, paris.2015.

[2] - **Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OECD. Rapport de l'OECD aux minister des Finances et aux gouverneurs des Babques centrales du G20.turkey**, septembre 2015

✓ ينبغي ممارسة حقوق التصويت من قبل امناء الاوراق المالية او الممثلين المفوضين وفقا لتعليمات الملاك؛

✓ ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفون بصفة ائتمانية الكشف عن الطريقة التي يسيرون بها ادارة تضارب المصالح والتي قد تؤثر على ممارسة حقوق الملكية الرئيسية فيما يتعلق باستثماراتهم؛

✓ ينبغي ان يكفل نظام حوكمة الشركات مراقبة الوكلاء والمحللين والوسطاء ووكلات الائتمان الذين يقدمون التحليلات والنصائح بالنسبة لقرارات المستثمرين؛

✓ التعامل من الداخل والتلاعب بالسوق محضور ويجب تعزيز القواعد المعمول بها؛

✓ يجب ان تضمن اسواق الاوراق المالية الاكتشاف العادل والفعال للمساعدة في تعزيز الحوكمة.

واجمالا لما سبق يمكن القول بأن هذا المبدأ هو الإضافة الجوهرية التي قامت بها المنظمة ومجموعة العشرين حيث يسعى الى توفير الحوافز الاقتصادية السليمة التي تضمن التطبيق السليم للحوكمة من خلال تسليط الضوء على المؤسسات المالية، المستثمرين وكل الوسطاء الاخرين كما يساهم في مواجهة الازمات والمخاطر المالية عن طريق توفير الحلول اللازمة.

المبدأ الرابع: دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص هذا المبدأ على انه ينبغي في إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق اصحاب المصالح كما يرسيها القانون، وان يتم تشجيع العمل على التعاون بين الشركات وبين اصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على اسس مالية سليمة وذلك من خلال:

✓ العمل في إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق اصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

✓ حصول اصحاب المصالح على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

✓ ان يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود اليات لمشاركة اصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء؛

✓ حينما يشارك اصحاب المصالح في حوكمة الشركات يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

يركز هذا المبدأ على ضرورة الاعتراف بحقوق اصحاب المصالح من وتشجيع وتعزيز التعاون الفعال بينهم وبين الشركة وتوفير مجموعة من الحقوق القانونية او المستحدثة التي تهدف الى خلق الثروة واستمرارية الشركة على المدى الطويل.

المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية

يجب ان يضمن اطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق عن جميع الامور الجوهرية المتعلقة بالأمور المادية للشركات بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية والرقابة على الشركة وتتضمن:[1]

✓ يجب ان يتضمن الافصاح المعلومات الجوهرية التالية على سبيل المثال لا الحصر: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، اهداف الشركة والمعلومات الغير مالية، ملكية الاسهم الاغلبية وحقوق التصويت،

[1] OECD publishing, G20/OECD Principles of corporate Governance, paris. 2015.p37

مكافآت اعضاء مجلس الادارة وكبار التنفيذين، معلومات عن اعضاء مجلس الادارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعمليات الاختيار واستقلاليتهم، معاملات الاطراف أصحاب المصلحة المخاطر المتوقعة. القضايا المالية المرتبطة بالعاملين وأصحاب المصلحة الأخرين، هياكل وسياسات الحوكمة بما في ذلك محتوى قانون او سياسة الحوكمة؛

✓ يجب اعداد المعلومات والافصاح عنها وفقا لمعايير محاسبية عالية الجودة وتشمل التقارير المالية والغير مالية؛

✓ يجب اجراء تقرير سنوي من مقبل جهة مستقلة ومختصة ومدقق مؤهل من اجل تقديم ضمان خارجي وموضوعي لمجلس الادارة والمساهمين تفيد بأن القوائم المالية تمثل المركز المالي للشركة واداء الشركة في جميع المجالات؛

✓ يجب ان يكون المدققون الخارجيون مسؤولين اما المساهمين وان يكونوا مدنيين تجاه الشركة لممارسة العناية المهنية في ادارة التدقيق؛

✓ توفير قنوات نشر المعلومات لتمكين الجهات المستفيدة من الوصول اليها بشكل متساو وفي الوقت المناسب وبتكلفة منخفضة.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الادارة

يجب أن يتيح هذا المبدأ الخطوط الارشادية لتوجيه الشركة، كما يجب ان يكفل المتابعة الفعالة التنفيذية من قبل مجلس الادارة وضمان مسائلته تجاه الشركة والمساهمين

✓ ينبغي أن يعمل أعضاء المجلس على أساس المعرفة التامة وبحسن نية والعناية اللازمة بما يخدم المصلحة العليا للشركة والمساهمين؛

✓ ينبغي للمجلس ان يعامل جميع حملة الأسهم معاملة عادلة؛

✓ ينبغي للمجلس أن يطبق معايير أخلاقية، وأن يأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المساهمين؛

✓ ينبغي على المجلس ان يضطلع ببعض المهام الرئيسية بما في ذلك: استعراض وتوجيه الاستراتيجية المؤسسية، وخطط الاعمال الرئيسية، والمخاطر السياسات والاجراءات الادارية والميزانيات السنوية والاعمال التجارية والخطط وتحديد أهداف الاداء، رصد التنفيذ وأداء الشركات، رصد فعالية ممارسات ادارة الشركة واجراء تغيرات حسب الحاجة، المواءمة بين أجور الموظفين التنفيذين ومجالس الادارة الرئيسية؛

✓ ينبغي أن يكون المجلس قادر على ممارسة حكم موضوعي مستقل على شؤون الشركات؛

✓ تمكين المجلس من الوصول الى المعلومات بالكم الكافي وفي الوقت المناسب؛

✓ تعزيز مهارات المجلس من خلال اشراك ممثلي العاملين ووضع اليات تسهل حصولهم على المعلومات المتعلقة بهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

المبحث الثالث: التجارب والجهود الدولية في مجال الحوكمة

أدت الأزمات المالية الى ظهور مفهوم حوكمة الشركات كإطار وقائي يحمي سوق الاستثمار ويضمن حماية المساهمين ويراعي حقوق أصحاب المصالح، فكانت هناك العديد من التجارب الدولية في جميع انحاء العالم التي اهتمت بحوكمة الشركات من منطلق اهميتها وما يجب ان تحتويه وثيقة الحوكمة من مصلحة لجميع الاطراف، وسعت العديد من المنظمات الى إظهار هذه الاهمية من خلال تحديد بعض المعايير أو المبادئ للحوكمة، لذا ارتئينا انه لابد من الاطلاع على هذه التجارب وتوضيح اهمية حوكمة الشركات ومدى تأثيرها على شركات ومؤسسات وبنوك هذه الدول.

المطلب الأول: حوكمة الشركات في الدول الغربية

في هذا المطلب سنحاول عرض تجارب بعض الدول الغربية الرائدة في مجال حوكمة الشركات مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية وفرنسا.

أولا: المملكة المتحدة

أدت المشاكل المالية الناجمة عن قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية في التقارير المالية المقدمة للمساهمين والمستثمرين الى تطور الحوكمة بالمملكة المتحدة ،حيث اصبحت جزء من ثقافة الشركة سواء مسجلة ام لم تكن مسجلة[1]، وعلى اثرها تم تكليف عدة لجان بالعمل في مجال الحوكمة ،وكانت اولها لجنة **Cadbury committee** لدراسة وضع الشركات والتوصل الى مجموعة مقترحات تقبل التطبيق، ومساعدة الشركات في الخروج من كبوتها حيث قدمت اللجنة تقريرها بالفعل 1990 والذي يعتبر من اهم التقارير التي تناولت مفهوم الحوكمة خرجت بتسع عشر مبدئ[2] وتلى هذا التقرير عديد التقارير اهمها:

- ✓ صدور تقرير **Rittman** في اكتوبر 1993 الذي اوصى بضرورة ان يكون ضمن الشركات المقيدة في البورصة افصاح عن نظم الرقابة الداخلية التي تطبقها الشركة للمحافظة على اصولها[3]؛
- ✓ صدور تقرير **Greenbury** سنة 1995 الذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي تمنح لأعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ ظهر الكود الموحد Combined **Code**سنة 1998 والذي يشمل على جميع التوصيات في التقارير السابقة.

---

[1]- حكيمة سليمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في ارساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والاداري –قراءة تحليلية** –المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 5، العدد 01، 2018 ص93.

[2]–سالم بن سلام بن حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، مرجع سابق، ص35.

[3]– شراف عقون واخرون، **حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الاعمال –دراسة تجارب دولية**، مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 2، 2002، ص31.

✓ ومن ثم صدور تقرير **Trunbull** عام 1999 الخاص بإلزام ادارة الشركات بالإفصاح عن تقويم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيماتها[1]؛

✓ وفي عام 2002 صدر تقرير **(Higgs)** الذي ركز على مهام وفعالية عضو مجلس الادارة الغير تنفيذي والمهارات التي يجب ان تتوفر في ذلك العضو حيث كان لصدور تعديل الكود الموحد لحوكمة الشركات عام 2003 وسنة 2006 وفي سنة2008 وفي 2010 من قبل مجلس التقارير المالية حيث اصبح اسمه دليل حوكمة الشركات حيث يحتوي الكود على مجموعة من القواعد الاساسية والمساعدة وتقوم هذه القواعد على مبدا الالتزام او تفسير عدم الالتزام[2].

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الامريكية

بدأ الاهتمام بالحوكمة في الولايات المتحدة الامريكية بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة **The California Public Employees Retirement System (CalPERS)** والذي يعتبر اكبر صندوق للمعاشات في الولايات المتحدة بتعريف حوكمة الشركات والقاء الضوء على اهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، حيث قام بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الارشادية الجوهرية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات[3] وتمثلت المبادئ الاساسية في:[4]

✓ يجب ان تكون الاغلبية الجوهرية لمجلس الادارة من اعضاء مستقلين؛

✓ يجب ان يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين بدون **CEO** او الاعضاء الغير مستقلين؛

✓ عندما يعمل رئيس مجلس الادارة في الشركة كتنفيذي فإن المجلس يجب ان يعين رسميا او بشكل غير رسمي عضوا مستقلا يعمل بصفة اساسية لتنسيق عمل الاعضاء المستقلين؛

✓ انشاء لجان لمجلس الادارة مكونة بالكامل من الاعضاء المستقلين؛

✓ لا يقوم أي عضو بالمجلس بأي عمل استشاري او خدمة يقدمها للشركة؛

✓ يجب ان تتم مكافآت الاعضاء من خلال الدمج بين مبالغ نقدية واوراق مالية للشركة.

وفي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في اعداد القوام المالية **National Commission on Fraudulent Financial Reporting** بإعداد تقريرها المعنون **Treadway commission** والذي تضمن قواعد حوكمة الشركات الخاصة بمنع الغش والتلاعب في اعداد القائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية امام مجلس ادارة الشركات[5].

---

[1] – سمية بن عمورة، باديس بوعرة، **تجارب دولية في حوكمة الشركات**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، 2019، ص139

[2] – الخرابشة، مرجع سابق، ص 28.

[3] – محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، مرجع سابق، 92.

[4] – طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات القطاع عام وخاص ومصارف –المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر ،2007، ص22.

[5] –سالم بن سلام بن حميد، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، مرجع سابق، ص28.

وفي 2002 تم اصدار **Sarbanes-Oxley Act** والذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والاداري من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء الغير تنفيذين مع وصف وتحديد الشروط التي يجب ان تتوفر لديهم مع تحديد واضح لمسؤوليتهم داخ مجلس الادارة او اللجان التابعة له[1].

والجدير بالذكر أن مفوضية تنظيم التعامل بالأوراق المالية الأمريكية Securities Exchange Commission (SEC) أصدرت معايير محاسبية دولية ينبغي على الشركات الالتزام بها للتعامل في أسواق المال الأمريكية، وتعتبر هذه المعايير أحد الأجزاء الرئيسية لنظام حوكمة الشركات[2].

ثالثا: تجربة فرنسا

ان من اهم العوامل التي جعلت اطراف السوق في فرنسا تتعامل بموضوع حوكمة الشركات تتمثل في وجود المساهمين الاجانب وظهور صناديق المعاشات والرغبة في تطوير سوق المال بباريس[3]حيث نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من خلال مجموعة من التقارير المنشورة خلال الفترة 1995-2003،هذه التقارير استمدت نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية كقانون كادبوري 1992 وقانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (1999) الا انها ضلت تقارير ارشادية ليست الزامية[4] ونستعرض فيما التقارير الاهم والاحدث في التجربة الفرنسية .

1. تقرير Vienot1:

تم اصداره في فبراير1995 من طرف القطاع الخاص AFEB والمجلس الوطني لأصحاب الاعمال الفرنسين CNPF تم تسميته مجلس ادارة الشركات المدرجة في البورصة[5]

جذب هذا التقرير الكثير من الاهتمام الا ان التقرير لم يقترح ادخال تغيير جوهرية على الممارسات الحالية لذلك تأخر تنفيذ ما توصل اليه من توصيات وايضا لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم مدى الالتزام بتلك التوصيات وتتمثل توصيات التقرير في:[6]

- ✓يجب على مجلس كل ادارة ان يضم عدد لا يقل عن عضوين من الاعضاء المستقلين؛
- ✓يجب ان يمتلك المديرون عدد معقولا ومناسبا من أسهم شركتهم؛

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، مرجع سابق، ص97.

[2]- عمار حبيب جهلول، مرجع سابق، ص43.

[3]- سعيد الحاج ،عمر بن ايوب، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسساتية للجنة بازل على اداء شركات التأجير التمويلي-دراسة حالة الشركة**

[4]- امين مخفي، امينة فداوي، **تجارب وممارسا الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة،** مقدمة الى الملتقى الدولي حول: اليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر 25-26 نوفمبر،2013، ص210.

[5] -Gregory Gamot, **la contribution de la recherché en Gestion Française ou champ du** gouvernements **D'Enterprise**, France,1997

[6]- حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص 81

✓يجب ان يحتوي كل مجلس ادارة على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقل على الاقل ورئيس مجلس إدارة.

✓يجب ان تكون لكل مجلس لجان مراجعة، مكافآت وترشيحات وكذلك يجب ان يشير كل مجلس الى عدد الاجتماعات التي تعقده كل لجنة سنويا.

2. تقرير ماريني

وفي عام 1996 تم اصدار تقرير ماريني الذي اشتمل على عدة مقترحات تمثلت في احداث تغيرات قانونية تمس العديد من المواضيع التي تربط بعضها بحوكمة الشركات كما يلي:[1]

✓يجب ان يكون للشركات الحق في الفصل بين مسؤوليات رئيس مجلس الادارة والمدير التنفيذي؛

✓يجب السماح لمجلس الادارة بقوة القانون تشكيل لجان ذات سلطة؛

✓يجب على الشركات ان تقدم للمستثمرين المحتملين قوائم مفصلة بمالكيها؛

✓يجب ارسال اشعارات المشاركة في الاجتماعات الى مساهميها قبل موعد الانعقاد بشهر بدل 15يومح

✓السماح للمساهمين الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم من تحويل حقهم في التصويت الى كيان مستقل بدلا من تحويله للإدارة.

3. تقرير Vienot 2:

صدر هذا التقرير في جويلية 1999 بعنوان تقرير اللجنة حول حوكمة الشركات برئاسة **Marc Vienot** نفس الشخص الذي اصدر التقرير الاول لكن بفريق عمل مغاير، جاء التقرير من اجل استكمال توصيات Vienot 1 ودراسة تطور ممارسات حوكمة الشركات الفرنسية من اهم توصيات التقرير:[2]

✓يسمح القانون الفرنسي لجميع الشركات بالاختيار بين الصيغة الاحادية او الجمع بين منصبي رئيس المجلس والمدير العام دون تفضيل صيغة على اخرى واتخاذ القرارات على ضوء خصوصيات او مصالح المؤسسة؛

✓لا يقر التقرير بضرورة نشر المعلومات الخاصة بالمكافآت الفردية للمدير حيث اوصى بأنه على المؤسسات المدرجة في البورصة ان توفر معلومات مفصلة للمساهمين تتعلق بسياسة تحديد المكافآت والتكلفة الاجمالية للإدارة العامة للمجموعة ويوصي بإضافة فصل خاص ضمن التقرير السنوي بحيث يضمن الافصاح عن المعلومات؛

✓على المؤسسة التي تفر خيارات الاكتتاب او شراء الاسهم تخصيص فصل خاص ضمن التقرير السنوي بغرض توضيح سياساتها فيما يتعلق بهذه الخيارات للمستفيدين وفريق الادارة الغامة؛

[1]- أمين راشدي ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي–دراسة تطبيقية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير،2017–2018، ص52

[2]-Li Li, **L'offre d'information volontaire par internet des entreprises françaises**, thèse pour l'obtention du titre de docteur en Sciences de gestion, université paris . France, 2011, p28

✓ان لا تتجاوز مدة عضوية المديرين فترة 4 سنوات وان يتم الافصاح عن سيرتهم الذاتية وعدد الاسهم التي يحوزونها في رأس المال ضمن التقرير السنوي وضمن اشعار الاستدعاء الموجه للمساهمين؛

✓يقترح التقرير جدولا زمنيا للموعد النهائي لنشر الحسابات السنوية الموحدة والمؤقتة والحسابات النهائية في مدة اقصاها شهر واحد من تاريخ اقفال الحسابات.

3.قانون الأمن الدولي: هزت قضيتا Enron وWorldCom بشدة ثقة المستثمرين في شفافية المعلومات المالية المنشورة في الشركات والامريكية، فصدر قانون ساربينز اوكسلي في يوليو2002 للتغلب على هذه الاخفاقات خاصة فيما يتعلق بالمدرين والمراجعين والمحللون الماليون، وبنفس التشريعات تقريبا تم اصدار قانون الامن الدولي في 1اغسطس 2003 وقد تضمن:[1]

✓ضرورة اعداد تقرير تقييم الرقابة الداخلية، يتم التأشير عليه من طرف الرئيس المدير العام والمدير المال؛

✓ان يتم تضمين تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية في التقرير السنوي لأي شركة مدرجة في البورصة، ويكون مرفوقا براي المراجع الداخلي حول كافة مراحل واجراءات الرقابة الداخلية، ويتم الافصاح عنه لهيئة الرقابة على السوق المالي؛

✓يجب على المراجع الخارجي ان يرفق بتقريره تقريرا مفصلا يتضمن رأيه وكافة ملاحظاته المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية للشركة، خاصة تلك المتعلقة بمعالجة واعداد المعلومة المحاسبية والمالية؛

✓مسؤولية واستقلالية مجلس الادارة بهدف تقليل مخاطر تكاليف الوكالة؛

✓ضرورة الاهتمام بالمعلومة المالية والشفافية والافصاح في البيانات المالية تفاديا لحالات التلاعب والغش المحاسبي.

والجدير بالذكر ان التقارير المذكورة سابقا تعتبر من اهم الجهود المبذولة في البيئة الفرنسية والتي ساهمت في تعميم تبني مفهوم الحوكمة في الشركات الفرنسية حيث توجت هذه الجهود بصدور دليل بعنوان دليل حوكمة الشركات للمؤسسات المقيدة والذي ساهم في تحسين ادائها الاداري والمالي، وهو ما انعكس ايجابا على اقتصادها وتنميتها المستدامة.

المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الدول العربية

مع تزايد الممارسات المالية في بورصة الدول العربية وظهور العديد منها بصورة جيدة على الساحة العالمية وتزايد اعداد الشركات العربية التي يتم تداول اسهمها في البورصات العربية والعالمية، لذا وجب الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في الدول العربية حتى تضمن الحفاظ على السمعة المالية والادارة

[1] -Laurent Capelletti**, La normalisation du contrôle interne : ESQUISSE des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d'Administration des entreprises (IAE), Université jean moulin, Lyon 3, 2004, p.04

المحاسبية والكفاءة الاقتصادية لشركائها وهو ما يؤثر في النهاية على اقتصاداتها[1]، وتتشابه الحوكمة في الدول العربية مع الحوكمة في الكثير من الدول ذات الاقتصاديات الناشئة الا ان هناك الفجوة كبيرة بينها وبين الدول الصناعية في مجال تطبيق مبادئ الحوكمة، وتوفير الظروف والمناخ المناسبين اللذان يضمنان التطبيق السليم لتلك المبادئ وبالشكل الذي يؤدي الى تشجيع الاستثمار بتلك الدول، وجذب راس المال الاجنبي لها مما ادى الى قيام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية بالعمل على ارساء تلك المبادئ في الدول العربية التي اصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وذلك عن طريق قيام كل من المنتدى الدولي للحوكمة ومركز المشروعات الدولية الخاصة بتنظيم مجموعة مؤتمرات نشرات وندوات اقتصادية تحث على توفير البيئة المناسبة لتطبيق الحوكمة، وفيما يلي استعراض لتطور اوضاع الحوكمة في بعض الدول العربية ففي دراسة (CIPE,2003) تم تقسيم الدول العربية الى ثلاث مجموعات[2].

1. المجموعة الأولى: وهي مجموعة الدول التي قامت بعمليات ساعدت في تطبيق برامج الخصخصة والاصلاح الاقتصادي منذ منتصف الثمانينات وهي مصر والاردن والمغرب، وتعتبر هذه الدول من الدول الجاذبة والمستوردة لراس المال، وتمتاز هذه الدول بانها قامت بإنشاء اسواق للأسهم لكي تكون اداة رئيسية للمساعدة في تطبيق برامج الخصخصة وان تكون مصدرا من مصادر الاستثمار المتوسط وطويل الاجل.

2. المجموعة الثانية: وهي مجموعة الدول المصدرة للبترول، وبصفة عامة هي مجموعة الدول الاعضاء في مجلس التعاون الخليجي، وهذه الدول تمكنت من تحقيق استقرار في اقتصادياتها يرجع الى ارتفاع اسعار النفط، وتعتبر هذه الدول من الدول المصدرة لراس المال، ومن الملاحظ ان الاستثمار في تلك الدول كان مقتصرا في الماضي على المواطنين الذين ينتمون الى دول مجلس التعاون ومنذ عام 2000 فتحت هذه الدول باب الاستثمار امام راس المال الأجنبي.

3. المجموعة الثالثة: وهي الدول التي لديها عدم استقرار اقتصادي والذي يرجع الى عدم الاستقرار السياسي بها مثل فلسطين والعراق، وايضا الدول التي مازالت في بدايات الاصلاح الاقتصادي مثل لبنان وسوريا والجزائر والسودان وليبيا واليمن، فأسواق راس المال بتلك الدول تعتبر غير موجودة وان وجدت فهي صغيرة.

<u>أولا: تجربة حوكمة الشركات في مصر</u>

تعتبر مصر اول دولة عربية تم تقييمها لتقوم بتطبيق وممارسة حوكمة الشركات من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، فالتقرير الذي تم اعداده والتصديق عليه في 2001 بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية والهيئة العام لسوق المال والبورصة ان القواعد التي تحكم ادارة الشركات والتي يتم

[1]- خولة عبد الحميد محمد، **<u>دور حوكمة الشركات في ارساء الاسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق</u>**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 25، المجلد 8، جامعة بابل، العراق، 2012، ص.65

[2]- عدنان قباجة واخرون، **<u>تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين</u>**، مرجع سابق، ص16.

تطبيقها في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية[1] ، وقد اشار التقرير في مجمله ان مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجد في نسيج عدد من القوانين الحاكمة ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها من اهمها قانون راس المال 1992/95، قانون الشركات 1981/153،قانون الاستثمار 1997/8 ،قانون قطاع الاعمال العام 1991/203، قانون التسوية والايداع المركزي 2000/93[2]، وكان من أهم نتائج هذا التقرير.[3]

✓ ان القواعد المنظمة لإدارة الشركات المطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 93 مبدأ من اجمالي48 مبدأ من مبادئ الحوكمة استخدمها فريق العمل الدولي؛

✓ لا ايتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في الحوكمة في السوق المصرية بشكل عملي، ويرجع ذلك الى ضعف وعي المساهمين او ادارات الشركات بتلك المعايير وكذلك لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع سبعة مبادئ من اجمالي 48 مبدأ وهناك مبدئين لا يتم تطبيقها في السوق المصرية.

وعلى ضوء التجارب السابقة اعتبرت كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة السباقتين لممارسة حوكمة الشركات من خلال تجاربهم الرائدة في سن القوانين والارشادات في العديد من المواضيع الادارية التي تحكم العلاقات وتحدد الصلاحيات في المجتمع حيث استفادت من هذه التجارب العديد من الدول العربية نظرا للأثار الايجابية لها.

ثانيا: تجربة حوكمة الشركات في الجزائر

سعت الجزائر كغيرها من الدول النامية محاولة مسايرة الدول المتقدمة التي كانت سابقة لتنمي مفاهيم الحوكمة وصياغة مبادئ تمثل حجر الاساس وذلك من خلال سعيها الى تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بأكبر قدر من الحرية واتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو، وكذلك تسهيل المعاملات الدولية مما ادى بالجزائر الى تبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة ومعايير الابلاغ المالي (IAS/ IFRS) وذلك بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF) حيث تسعى من خلال هذا النظام الى تطوير نظام حوكمة الشركات من نظام يعتمد على اساليب تقليدية مبنية على اسس وطنية تتوافق والنظام الموجه الى اسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف الشركات الجزائرية والموجهة خاصة للأطراف الخارجية[4].

---

[1]- ناصر ضوء، خيرة زقيب، **تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الجمهورية المصرية من خلال الإشارة الى التجربة المصرية للاتصالات**، مقدمة الى الملتقى الوطني حول دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعريريج، الجزائر،2018. ص7.

[2]- سمية بن عمورة، باديس بوغرة، **تجارب دولية في حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص141

[3]- عدنان قباجة واخرون، **تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**، مرجع سابق، ص18

[4]- نعيمة زعرور واخرون، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 1، 2017، ص210.

وفي عام 2007 قام اصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص بإنشاء مجموعة عمل حوكمة المؤسسات تعمل جنبا الى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع اطار حوكمة المؤسسات الجزائرية، وفي 2009 اعلنت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ومؤسسة التمويل الدولية عن اصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري[1].

وقد حاولت السلطات الجزائرية تقديم بعض المؤشرات التي توحي بإدخال مبادئ الحوكمة في ادارة الشركات الجزائرية، والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي:[2]

✓ سعي الجزائر الى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال الى اقتصاد السوق جعلها تخضع ملتزمة بالانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الاقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد من خلال تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع العام وازالة القيود امام تكوين مؤسسات القطاع الخاص؛

✓ مراجعة المنظومة المصرفية واصلاحها من جهة وانشاء سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي من جهة أخرى؛

✓ اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفق للمعايير المحاسبية الدولية والانطلاق في تطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات منذ2010 الا ان تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع موازي ضخم يتجاوز 13% من الناتج المحلي الخام؛

✓ مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسة.

1. بوادر حوكمة الشركات في الجزائر

رغبة في تحقيق التكامل الاقتصادي من خلال تنويع مصادر الدخل والتخلص من التبعية الكلية لقطاع المحروقات تسعى الحكومة الجزائرية الى تحسين مناخ الاعمال من خلال السعي لضمان المسائلة والشفافية بالعمليات المتعلقة بإدارة الاعمال فمن الجهود المبذولة لإرساء مبادئ الحوكمة مايلي:[3]

✓ **تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته:** تأسست هذه الهيئة سنة 2006، والتي تتمحور مهامها حول اقتراح سياسات وتوجيهات وتدابير للوقاية من الفساد، وإعداد برامج للتوعية من مخاطر الفساد وكذلك جمع المعلومات التي من شأنها الكشف عن اعمال الفساد والوقاية منه والتقييم الدوري للأدوات القانونية والاجراءات الادارية ذات الصلة؛

---

[1]– علي عبد الصمد عمر، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر –دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013.

[2]– صديقي احمد واخرون، **اليات حوكمة الشركات واجهزة دعمها لتعزيز الاداء الاقتصادي في الجزائر**، مرجع سابق، ص57.

[3]– سارة بن الشيخ، ناريمان بن عبد الرحمان، **واقع الحوكمة في بيئة الاعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، مداخلة مقدمة الى الملتقى الأول حول اليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 25–26 نوفمبر، 2016، ص ص4، 5.

✓ **انعقاد اول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007:** من خلال فعليات هذا الملتقى تبلورت فكرة اعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية؛

✓ **انشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات:** قامت جمعيات واتحادات الاعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجديدة في مجتمع الاعمال بغية جذب الاستثمار الاجنبي المباشر ولقيادة هذه العملية قام اصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سن 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية لوضع IFC لوضع دليل حوكمة الشركات؛

✓ **اصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:** تم اصدار هدا الدليل سنة 2009 من قبل كل من جمعية CARE واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر؛

✓ **إطلاق مركز حوكمة الجزائر:** بناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في اكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، حيث تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الاعمال للإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية وتحسين قيم الحوكمة؛

✓ **برنامج الاتحاد الأوربي لتعزيز الحوكمة في الجزائر:** تبنى الاتحاد الاوربي برنامج بمبلغ 10 لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والاصلاح والنمو الشامل، ويرمى البرنامج الى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول الى العدالة وتعزيز مكافحة الفساد وتشجيع جميع المواطنين في التنمية وتحسين ادارة المالية العامة.

2. تحديات الحوكمة في الجزائر

حدد الميثاق الوطني للحكم الراشد في الجزائر عدة تحديات تواجهها المؤسسات الجزائرية عند ارساء مبادئ الحوكمة وتتمثل في:[1]

✓ **كيفية تحسين العلاقة مع المؤسسات المالية:** هي واحدة من أكثر المشاكل التي تواجهها المؤسسة والمتمثلة في صعوبة الحصول على قرض بنكي نتيجة تخوف البنوك لعدم شفافيتها، ومن هنا يكون دور الحوكمة في اعطاء المزيد من الضمانات لتلك البنوك من خلال تقديم صورة واضحة وشفافة للمؤسسة بحيث تهتم مبادئها بصحة الحسابات والتي تعكس الحقيقة الاقتصادية لها؛

✓ **اشكالية جذب مستثمرين اجانب:** وهذا غالبا ما يطره مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين، خاصة اصحاب الاقلية خشية من فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسير المؤسسة بالنظر الى الاغلبية، وحل هذه

[1]– ميلودي محمد الكريم، **واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي35(1)،ص152

المشكلة في التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة المتعلقة بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم؛

✓ **كيفية جذب المستثمرين الاجانب:** من بين الاسباب الرئيسة تؤدي الى تخوف المؤسسات من عدم اسهامها في الشراكة مع المستثمرين الاجانب هو عدم الثقة بين الطرفين، وبالتالي يجب على المؤسسة ان تسعى جاهدة الى بناء هذه الثقة بين شركائها عن طريق تطبيق مبادئ الحوكمة والتي تسعى في حماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم؛

✓ **كيفية توطيد العلاقة بين بين المؤسسة وادارة الضرائب:** تتميز العلاقة المتواجدة بين المؤسسة بنوع من عدم الثقة وتخوفها من الادارة الضريبية فصدق وشفافية حسابات المؤسسة هي الضامن الوحيد والرئيسي في دعم علاقتها وتحسينها مع السلطات العمومية، فهو يمثل داعما كبير للاستقرار بين الطرفين؛

✓ **كيفية تجنب وتسوية النزاعات مع المساهمين:** يهتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة على توضيح العلاقة بين المساهمين وتحديد حقوق والتزامات كل واحد منهم وهذا لضمان السير الحسن للشركة ونموها؛

✓ **كيف توضح العلاقات بين المساهمين والمديرين:** يمكن ان يؤدي توظيف مدير غير مساهم او لا ينتمي الى دائرة الاسرة صاحبة الشركة الى العديد من المشاكل كانعدام الثقة، المسؤوليات والتعويضات الممنوحة ومن هنا تظهر الحاجة الى توضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الادارة والمراقبة للجنة المديرين وغيرها؛

✓ **كيفية تحديد وتوضيح المسؤوليات داخل الهيئة التنفيذية:** ان البحث عن التوازن بين اللامركزية للسلطة والتركيز المفرط لهذه الاخيرة، يمكن ان يجعل الشركة تتجنب بعض الصراعات الداخلية، اعتماد قواعد للمساعدة في تنظيم الهيكل التنظيمي بشكل أفضل مع توضيح المسؤوليات والامتيازات.

3. الآليات المقترحة لتفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

إن تشخيص حالة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية ينبغي أن يكون مؤطر علميا بواسطة دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات ،غير ان هذه الوضعية معروفة بما فيه الكفاية في محتواها، مما يمكننا من تحديد جملة المشاكل الرئيسية التي تطرح حول الموضوع ومن ثم ايجاد الحلول الكفيلة بحلها.[1]

✓تبني المؤسسات إدارة فعالة حيث أن هناك نسبة كبيرة من المؤسسات ذات الطابع العائلي، التي تتميز بادرة عائلية غير تنافسية لأنها غير مبنية على أسس اقتصادية غالبا ما تكون فيها العلاقات هي علاقات مصالح من أجل السيطرة والاستحواذ على المؤسسة ،فلم تكن العائلة يوما عاملا اساسيا في نجاح المؤسسات الجزائرية وانا الموارد البشرية هي الأساس خاصة وان اندماج المؤسسات الجزائرية في اقتصاد

[1]– حسام الدين غضبان ، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص ص281، 282.

السوق ليس اختياريا، لذا وجب على المؤسسات الجزائرية تبني إدارة مناسبة وقواعد تسيير تتوافق مع طموحاتها وطموحات موظفيها للوصول الى تحديد دقيق للحالة الصحية للمؤسسة؛

✓تطبيق الممارسات الاجتماعية لإرساء الثقة والشفافية بين مختلف الأطراف الآخذة وهو ما يمثل عصب حوكمة الشركات في ظل الاندماج العالمي؛

✓استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسات الجزائرية؛

✓أهمية مجلس الإدارة والإدارة العليا وتأثيرهما على حوكمة الشركات باعتبارهما من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرهما في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها سلطتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة؛

✓علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين باعتبارها جهاز مفتوح حول العديد من الأطراف الخارجين وهي على اتصال دائم معهم، وعليه فإن هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملائمتها مع ظرف كل مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجين وتوسيع جاذبيتها اتجاههم؛

✓السلطات العمومية كشريك باعتبار ان الادارات العمومية جزء لا يتجزأ من السلطة العمومية فإنه من مصلحتها ان ترى المؤسسات تزدهر، وتمر عملية تحسين العلاقات مع الإدارات العمومية بما يقتضيه من المؤسسة من احترام للقانون خاصة في ثلاثة مجالات هي قانون العمل والضرائب وحماية البيئة فعلى المؤسسة ضرورة الانتباه لتطورات النصوص القانونية في المجالات الثلاثة وتنفيذ الالتزامات؛

يمكن القول بأن ميثاق الحكم الراشد في الجزائر هو دليل مرجعي يندرج في سياق القوانين والنصوص التنظيمية سارية المفعول يهدف الى تشجيع تبني نظام الحوكمة في القطاعين العام والخاص و منح المؤسسات المعنية التي تصبو الى ديمومة واستمرارية نشاطها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الحماية وتطبيق مبادئ الانصاف الشفافية والمسائلة، وبالرغم من ذلك فان المؤسسات الجزائرية وفي ظل العولمة تجد نفسها امام اختيار صعب عند ارساء مبادئ الحوكمة و تفعيل الياتها و تواجهها العديد من التحديات والعقبات مما يجعل نتائجها محدودة و تسير بخطى بطيئة لذا فهي بحاجة الى الكثير من الاهتمام و التطوير.

المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية في مجال الحوكمة

بذلت ثلاث منظمات دولية جهودا ملموسة في إظهار اهمية مفهوم حوكمة الشركات وتوضيح دورها في حماية حقوق المساهمين وزيادة حجم الاستثمارات، وتقليل المخاطر التي تواجه المؤسسات المالية من خلال وضع قواعد ومبادئ الحوكمة وهي البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون

الاقتصادي والتنمية، ونتناول في هذا المطلب جهود البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، اما جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقد تم التطرق لها سابقا.

أولا: اسهامات البنك الدولي في مجال الحوكمة

توصل البنك الدولي بعد مشاورات مع المنظمات الاخرى الى وضع نموذج لتقديم حوكمة الشركات في الدول النامية وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الاسواق وهذا التقويم يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد والذي يلخص المدى الذي وصلت اليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا، واكد البنك الدولي على اهمية ان تتضمن قواعد واسس حوكمة الشركات الاعسار وحقوق الدائنين بجانب الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة[1].

1. الاعسار وحقوق الدائنين: في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا عام 1997 قاد البنك الدولي مبادرة لتحديد الاسس والخطوط الارشادية للوصول لنظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدنيين في الاسواق الناشئة.

2. الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة : من أجل الحصول على تقارير مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها، وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد سوف يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول، ويهدف هذا العمل الى وضع اسس لمقارنة الاساليب المتبعة في الدول موضوع البحث، والهدف من هذه المراجعة هو تقييم القدرة على مقارنة معايير المحاسبة والمراجعة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية بالترتيب والدرجة التي تلتزم بها الشركات بمعايير المحاسبة والمراجعة الموضوعة في كل دولة، والاكثر من ذلك شركة التمويل الدولية وهي عضو في مجموعة البنك الدولي يشجع على تطبيق قواعد حوكمة الشركات باشتراط ان تقوم الشركات التي تستثمر فيها بممارسة قواعد حوكمة الشركات وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للمراقبة وتقديم تقارير وينطبق على وجه الحصوص على البورصة واسواق الاسهم والسندات الناشئة.

ثانيا: اسهامات صندوق النقد الدولي

وضع صندوق النقد الدولي الممارسات الجيدة الخاصة بشكل اساسي من اجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية[2].

1. قانون السياسة المالية: يشجع على تطبيق المدونة القانونية وتتضمن مواضيع هامة وهي

1.1. وضوح الادور والمسؤوليات

- ✓ يجب التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد؛

[1] – حسين عبد الجليل ال غزوي، حسين عبد الجليل الغزوي، مرجع سابق، ص58.

[2] – امين السيد احمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص177

- ✓ يجب ان يكون ادوار السياسة والقطاع العام واضحة ويفصح عنها بعلانية؛
- ✓ يجب ان يكون هناك إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية.

2.1. توافر المعلومات للجماهير

- ✓ يجب ان توفر المعلومات الكاملة للجماهير حول الانشطة المالية الحكومية الماضية، الحالية والمتوقعة؛
- ✓ يجب الالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها؛
- ✓ اعداد الميزانيات وتنفيذ التقارير عنها بطريقة واضح؛
- ✓ يجب ان تحدد وثائق الميزانيات اهداف وإطار الاقتصاديات الكبرى والاسس السياسية والمخاطر المالية الاساسية بالنسبة للميزانية؛
- ✓ تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتشجع المساءلة؛
- ✓ الاجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها وكذلك جمع الإيرادات يجب ان تكون محددة بوضوح؛
- ✓ يجب تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين.

1.2. تأكيد النزاهة

- ✓ يجب ان تتوافق البيانات المالية ومعايير جودة البيانات المتفق عليها.
- ✓ المعلومات المالية يجب ان تخضع للفحص المستقل.

2. قانون الممارسات الجيدة عن شفافية السياسات المالية والنقدية : قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية وقد وضعت اجراءات الشفافية الجيدة في القانون على اساس اولهما ان السياسات النقدية والمالية من الممكن ان تصبح اكثر فعالية اذا ما عرف المواطنون اهداف السياسة وادواتها واذا ما الزمت الحكومة نفسها بها، وايضا الادارة الجيدة تدعو لان تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية، وقد وضع القانون في سياق تطوير المعايير وقواعد الافصاح العلني للجماهير واجراءات الشفافية التي وضعت لدعم النظم النقدية والمالية الدولية وهي تدعو لدرجة اعلى من الشفافية في البنوك التجارية وشركات السندات وشركات التأمين والبنوك المركزية.

ثالثا: اسهامات لجنة بازل للرقابة المصرفية

في سبتمبر 1999 قامت لجنة بازل للرقابة المصرفية بإصدار نشرة تحت عنوان تعزيز الحوكمة للمؤسسات المصرفية لحث المصارف عل تبني حوكمة فعالة تقوم على وجود مستويات مناسبة للمساءلة وفحص الارصدة[1]، وتركز على النقاط التالية:[2]

- ✓ قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق المعايير؛
- ✓ استراتيجية الشركة معدة جيدا والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الافراد في ذلك؛
- ✓ وضع الية للتعاون الفعال بين جلس الادارة ومدقق الحسابات والادارة العليا؛
- ✓ التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا؛
- ✓ وضع الية للتعاون الفعال بين مجلس الادارة ومدققي الحسابات والادارة العليا؛
- ✓ توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وادارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات والمسؤوليات؛
- ✓ مراقبة خاصة لمركز المخاطر في الموقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح؛
- ✓ الحوافز المالية والادارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطرية سليمة؛
- ✓ تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا او الى الخارج.

وقد جاءت لجنة بازل بالمبادئ التالية والتي يمكن استعراضها كما يلي:[3]

- ✓ يجب ان يكون اعضاء مجلس الادارة مؤهلين لشغل مناصبهم ولديهم فهم واضح لدورهم في حوكمة الشركات وان يكونوا قادرين على ممارسة الحكم السليم بشأن شؤون البنك؛
- ✓ يجب ان يوافق مجلس الادارة على اهداف البنك الاستراتيجية وقيمة ابلاغها في جميع انحاء المؤسسة المصرفية والاشراف عليها؛
- ✓ يجب ان يوافق مجلس الادارة على اهداف البنك الاستراتيجية وقيمة ابلاغها في جميع انحاء المؤسسة المصرفية والاشراف عليها؛
- ✓ يجب على مجلس الادارة وضع خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة في جميع انحاء المنظمة؛
- ✓ يجب على مجلس الادارة من التأكد من وجود رقابة مناسبة من قبل الادارة العليا بما يتوافق مع سياسة مجلس الإدارة؛
- ✓ يجب على مجلس الادارة العليا الاستفادة بشكل فعال من العمل الذي تقوم به وظيفة التدقيق الداخلي والمراجعون الخارجيون، ووظائف الرقابة الداخلية؛

---

[1]- عبد السلام طبيبول، يوسف بومدين ، **اتفاقية لجة بازل 3 كألية لتعزيز الحوكمة في المصارف الاسلامية**، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 19 ،2018، ص99.

[2] – محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي حول: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان،2012، ص 21

[3]– عبد العظيم بن محسن الحمدي، **حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص26

- ✓ يجب ان يتأكد مجلي الادارة من ان سياسات وممارسات المكافآت ملائمة مع ثقافة المؤسسات المصرفية والاهداف الاستراتيجية طويلة الاجل وكذلك مع محيط التحكم؛
- ✓ يجب ان يدار البنك بطريقة شفافة؛
- ✓ يجب ان يفهم مجلس الادارة والادارة العليا الهيكل التشغيلي للبنك ومدى الالتزام بالعمل به وفق بيئة قانونية معينة

خاتمة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات كمفهوم وممارسة، فالحوكمة أصبحت جزءا من الشركات حيث قضت على العشوائية في أسلوب التسيير وبالتالي تحسين أدائها، كما لم تغفل جانبا مهما هو الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح والعمل على خلق قيمة لهم، نظرا لما تقدمه من أطر وتنظيمات تحكم عمل الشركات وتمكنها من استخدام مواردها بطريقة أكثر كفاءة وفعالية، ولما ترتكز عليه من قيم هامة مثل الإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والتي تمكن من معالجة العديد من المشكلات الناتجة عن الفصل بين الملكية والإدارة من خلال العمل على ضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات بين كافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

لذا برزت ممارسة آليات حوكمة الشركات بشكل واضح في مجال النشاط الاقتصادي، وبشكل خاص مع انفصال الملكية عن الادارة، وظهور تعارض مصالح هذه الاطراف، و يقصد بالآليات مجموعة الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد طبيعة العلاقة بين حملة الاسهم واصحاب المصالح كافة والتي تضمن للشركة ادارة سلمية ومستقرة وبقاءها في بيئة الاعمال، حيث تهدف الى التقليل من اوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الاخلاقية وسوء الاختيار، كما تقوم حوكمة الشركات على عدة معايير أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED وقامت بتعديلها مرات عديدة.

وتختلف نظم حوكمة الشركات ونماذجها حسب طبيعة كل دولة اذ انه يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق هذه القواعد ثقافة الدولة المراد تطبيقها فيها وما يرتبط بها من نظم سياسية، اقتصادية وقانونية ، وقدرة ووعي المستثمرين في الشركات التابعة لهذه الدول ، ومن ثم يمكن لكل دولة ان تضيف من المبادئ ما يتماشى مع النظام الاقتصادي والقانوني فيها، حيث نميز بين نموذجين وهما نموذج الداخليين ونموذج الخارجين ومن أجل التعرف على مزايا النموذجين تناولنا بعض التجارب الدولية لحوكمة الشركات، حيث اعتبرت كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة السباقتين لممارسة حوكمة الشركات من خلال تجاربهم الرائدة في سن القوانين والارشادات في العديد من المواضيع الادارية التي تحكم العلاقات وتحدد الصلاحيات في المجتمع واستفادت من هذه التجارب العديد من الدول العربية نظرا للأثار الايجابية لها.

الفصل الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

تعتبر الأنظمة المالية والمحاسبية من المتطلبات اللازمة لإمداد الادارة والاطراف الاخرى بالبيانات المطلوبة لاتخاذ القرار وأول خطوة لتنظيم وضبط الممارسات المحاسبية، وقد عرفت هذه الانظمة تطويرا وتحديثا على فترات مختلفة وفي مختلف دول العالم وتباينت بين التبني الكلي والتكييف الجزئي للمعايير المحاسبية الدولية، حيث وجدت الجزائر نفسها أمام حتمية التغيير وإعادة النظر في نظامها المحاسبي وتكييفه مع النظام العالمي الجديد الذي يستدعي ضرورة تهيئة الظروف اللازمة للتعامل مع كل البيئات الاقتصادية لمختلف دول العالم حيث قامت بوضع نظام محاسبي مالي تبنت فيه الخيار الدولي القائم على معايير المحاسبة الدولية، والتي يتولى إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية، ليحل بديلا للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، ويمكن اعتبار هذا التحول تحولا جذريا للممارسة المحاسبية في الجزائر.

في ظل الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية تطورت الاجراءات المحاسبية حيث يمكن للمحاسب القيام بإجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية دون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية وهو ما يعرف بالمحاسبة الابداعية والتي تتصف بأنها اسلوب مراوغة يعمل على طمس وتشويه الحقائق وتجميل الصورة التي تعكس الأرقام الموجودة في تلك البيانات على نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

وباعتبار أن القوائم المالية تعتبر من اهم مخرجات النظام المحاسبي المالي، فإن اعدادها يتطلب الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من دورة لأخرى وهذا للمحافظة على جودة المعلومات وقابليتها للمقارنة، إلا ان النظام المحاسبي المالي يهتم بالمرونة ويمنح هامشا من الحرية للمسيرين في معالجة الأحداث والعمليات المالية التي تمكنهم من اختيار البدائل والسياسات المحاسبية و التي قد تستغلها المؤسسات الاقتصادية في تحقيق بعض الأغراض والأهداف الشخصية من أجل تحسين صورة أداء المؤسسة، وهو ما يفتح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية.

- **المبحث الأول: مدخل الى النظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثاني: مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية (نماذج قاسها، انعكاساتها ومنظورها الاخلاقي).**
- **المبحث الرابع: نماذج بعض الدول في ممارسة المحاسبة الابداعية.**

المبحث الاول: مدخل للنظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المالي والمحاسبي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر، كما يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية الحالية ومحاولة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS)، التي تشكل المرجع العالمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول الاتحاد الأوربي وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.

المطلب الأول: المرجع الدولي للنظام المحاسبي المالي

في ظل التغيرات التي طرأت في المحاسبة عملت المنظمات المهنية الانتقال الى المعايير لإعداد التقارير المالية لهذا كان على الدول ومنها الجزائر اتخاذ السبل اللازمة لمواكبة هذه التغيرات، حيث شرعت في عملية اصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب ممارستها المحاسبية الى الممارسات الدولية من خلال تبني معايير جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية كليا او تتكيف مع خصوصياتها، وقبل التطرق الى النظام المحاسبي المالي لابد من الاشارة الى عرض مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تأثيراتها وهيكلها التنظيمي.

أولا: مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: International Financial Accounting Standards** وهو مصطلح يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وكمفهوم بسيط تعتبر ترقيما جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل تعد تطورا وامتدادا طبيعيا لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير وتفسيرات عن مجلس معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسير المعايير وعرفت هذه اللجنة فيما بعد بلجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC ويعتبر هذا استمرارا في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقارير المالية، حيث انه من المعلوم ان أحد أهداف المحاسبة هو توصيل المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي التقارير المالية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية[1].

يرى كل من **Barth et al, 2008** أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي عبارة عن مفاهيم **Concept Based approach** تحدد متطلبات عامة **Broad Requirement** والتي يتطلب تطبيقها

[1] – خليل هادي عبد عون، خولة حسين حمدان، **انعكاس تطبيق المعايير لإعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الأداء**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا، 2019، ص 3.

ممارسة الحكم المهني على نطاق واسع بالنسبة لكل مستوى معاملة [1] **Transaction Level**، وتتضمن ما يلي[2]:

✓ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS** والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد صدر منها 15 معيارا لغاية تاريخه، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية إلى هذه المعايير، وكلها سارية باستثناء المعيار **IFRS9** المتعلق بالأدوات المالية والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلا **IAS39** المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتبارا من 2018/1/1، والمعيار **IFRS14** المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي سيبدأ سريانها اعتبارا من 2016/1/1، والمعيار **IFRS15** والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء، والذي سيحل محل المعيار **IAS11**المتعلق بعقود البناء، والمعيار **IAS18** المتعلق بالإيراد، اضافة الى تفسيرات عدة، حيث سيبدأ سريانه اعتبارا من 2017/1/1؛

✓ معايير المحاسبة الدولية **IAS**، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية قبل إصلاحها، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000، وهي في طريقها للزوال حيث تم تعديل ودمج بعضها وإلغاء البعض الأخر فانخفض عددها الى 28 معيارا سارية لغاية 2014/9/1؛

✓ التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها اختصارا بـ: IFRIC، وقد صدر منها 21 تفسيرا لغاية 2014/9/1، تم سحب ثلاث تفسيرات منها ولا تزال الباقية سارية حتى ذلك التاريخ؛

✓ التفسيرات التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها اختصارا بـ: SIC وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية نهاية عام 2000، تم دمج 24 تفسيرا في المعايير ذات العلاقة، ولا يزال 10 تفسيرات سارية حتى 2014/9/1.

والجدول الموالي يبين لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية الصادرة والتي مازالت سارية:

[1] - Barth, M.E., Kandelousi, A. S .and Hooy.C.**W, International accounting standards and accounting quality**. Journal of Accounting Research, Vol. 46, No.3, 2008, p 470

[2]– خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS IFRS IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014، ص17.

الجدول رقم (02-01): قائمة المعايير الدولية سارية المفعول

رقم المعيار	عنوان المعيار
	الإطار ألمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
IAS1	عرض القوائم المالية
2IAS	المخزون
IAS7	قائمة التدفقات النقدية
IAS8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
IAS11	عقود الإنشاء
IAS12	ضرائب الدخل
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS17	عقود الإيجار
IAS18	الإيراد
IAS19	منافع الموظفين
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS21	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS23	تكاليف الاقتراض
IAS24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS27	القوائم المالية المنفصلة

IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS32	الأدوات المالية: العرض
IAS33	ربحية السهم
IAS34	التقارير المالية المرحلية
IAS36	الانخفاض في قيمة الاصول
IAS37	المخصصات، الاصول والالتزامات المختلفة
IAS38	الاصول غير الملموسة
IAS39	الادوات المالية: الاعتراف والقياس
IAS40	الاستثمارات العقارية
IAS41	الزراعة
IFRS1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لاول مرة
IFRS2	المدفوعات على اساس الاسهم
IFRS3	اندماج الأعمال
IFRS4	عقود التامين
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية(الطبيعية) وتقييمها
IFRS7	الأدوات المالية: الافصاحات
IFRS8	القطاعات التشغيلية
IFRS9	الأدوات المالية

IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IFRS11	الترتيبات المشتركة
IFRS12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
IFRS13	قياس القيمة العادلة
IFRS14	الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا(واجب التطبيق اعتبارا من 2016/1/1)
IFRS15	الإيرادات من العقود مع العملاء (واجب التطبيق اعتبارا من 2017/1/1)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية عل موقع الانترنت.

تجدر الاشارة من الجدول أعلاه أن عدد المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي 41 معيار لغاية نهاية عام 2000، وهي في طريقها للزوال، حيث تم اعادة هيكلتها الى مجلس (IAS)، فقد تم تعديل ودمج بعضها وإلغاء البعض الأخر فانخفض عددها الى 24 معيار سارية حتى الان وبذلك يمكن القول ان التسمية القديمة لمعايير المحاسبة الدولية IAS سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجيا وتحل محلها المعايير الدولية.

ثانيا: تأثيرات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير

إن التوافق الدولي للمعايير المحاسبية لم ينبثق من العدم ، ولكنه كانت نتيجة عمل توافقي لمجاميع معقدة من المعاهد والمنظمات المختصة وأسواق رأس المال واسواق الاسهم، ولكن لا يعني ان التوافق الدولي هو توافق تام، اذ مزال هناك بعض الشوائب التي تعكر صفاء التوافق، حيث ظهرت تأثيرات مختلفة لتبني معايير المحاسبة الدولية على مختلف نواحي المعاملات المالية والمحاسبية[1].

1. التأثيرات الايجابية للمعايير الدولية لإعداد التقارير

تسعى الدول والمنظمات والهيئات المحاسبية الى تبني معايير التقارير المالية الدولية بهدف تحقيق العديد من المزايا والفوائد والتي من بينها:[2]

✓ **جلب المستثمرين الأجانب:** من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات او من حيث إعداد القوائم المالية؛

[1]– ثابت حسان ثابت، **تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 35، 2016، ص113

[2]– جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى للمعيار IFRS1**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، 2013، ص228–229.

✓**الولوج الى الأسواق المالية الدولية:** تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج الى الأسواق المالية الدولية لإدراج اسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة، ولا يمكن للشركات من تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج اسهمها في الأسواق، والا ستبقى الشركات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق الدولية وبالتالي تضييع فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق؛

✓**تلبية متطلبات الممولين المحللين والدوليين:** العديد من الشركات تسعى الى طلب تمويل من مؤسسات تمويلية لا يمكن ان تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج تمويل، ولا يمكن ان تكون هذه الدراسة الا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة؛

✓**قابلية للمقارنة:** أي ان مستخدم القوائم المالية بإمكانه إجراء عملية المقارنة مباشرة دون إجراء تعديلات أو تغييرات على هذه القوائم، وذلك راجع لتوحيد اسس وطرق المعالجات المحاسبية؛

✓**تلبية المتطلبات القانونية:** الكثير من الدول أصبحت تفرض على مؤسستها ضرورة تطبيق المعايير الدولية، ليس هذا فقط بل أن هناك من الأسواق المالية، أصبحت تفرض على المؤسسات ضرورة إعداد قوائمها وفق المعايير المحاسبية الدولية؛

✓**التناسق والتناغم:** اي إظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

2. التأثيرات السلبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير

هناك مجموعة من التأثرات السلبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتتمثل في:[1]

✓تضيف الأعمال المحاسبية الجيدة الناجمة عن تبني المعايير المحاسبية الدولية أعباء على الشركات المتوسطة والصغيرة بدلا من تخفيضها؛

✓يؤثر الإفصاح الزائد والشفافية الكبيرة على الشركات المتوسطة والصغيرة أغلب الاحيان بسبب التنافس الدولي؛

✓توسيع الفجوة ما بين الدول المتقدمة والنامية من خلال غياب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البلدان الأقل تقدما وانحراف تطبيقها في البلدان ذات التنمية الاقتصادية السلبية؛

✓إعاقة مهنة المحاسبة في اداء وظيفتها في السوق المحلية، حيث انه لا يمكن تطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية في بيئة كانت؛

✓عدم امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدون تحريرها لتكون ملائمة لبيئتها المحلية، مما سيؤدي الى تشويه متعمد او غير متعمد لمبادئ تلك المعايير وانسلاخها عن وظيفتها الأساسية.

[1]– ثابت حسان ثابت، **تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق**، مرجع السابق، ص114.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS)

تتعدد الكيانات الرئيسية في الإطار التنظيمي للمعايير الدولية IFRS وتتسم بدرجة من التنظيم وتقسيم للأدوار، بما يخدم إصدار معايير دولية للمحاسبة ترقى الى درجة القبول من قبل جميع الأطراف وبما يخدم المحاسبة على المستوى الدولي والوطني، ويمكن ان نفصل في مختلف الادوار التي يقوم بها كل جزء من هذا الهيكل في العناصر التالية:

1. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية The IFRS FONDATION

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية 1904 في المؤتمر الدولي المنعقد في سانت لويس، وفي المؤتمر العاشر تبلورت الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في سنة 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي- استراليا -الولايات المتحدة الأمريكية- فرنسا-المانيا انجلترا-هولندا- اليابان- المكسيك-ايرلندا، وفي سنة 1999 ضمت هذه اللجنة 143 عضو من 143 بلد يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات او الدول التي لم تنظم الى عضوية اللجنة بعد[1]، و يقوم أعضاء اللجنة بالسهر على السير الحسن لمختلف الهيئات الاخرى الملحقة بها والتي تشكل في مجملها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال تعين أعضاء هذه الهيئات وتحديد الادوار العامة، بشكل عام يمكن ان نوجز نشاطاتها في:[2]

- المراجعة السنوية لاستراتيجية المجلس **IASB** وفعاليته؛
- اعتماد ميزانية المجلس وضمان مصادر التمويل الممكنة من تنفيذ مهامه؛
- تحديد الأساليب والإجراءات التشغيلية للمجلس والهيئات الملحقة به؛
- دراسة جميع الانشغالات والعروض الاستراتيجية لمختلف المعايير المحاسبية الدولية؛
- السهر على تنفيذ مخرجات المجلس وحسن تنظيمه.

2. مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board

يتشكل **IASB** من أربعة عشر عضو يتم تعيينهم على اساس خبرتهم وكفاءتهم يتم تعينهم من قبل مجلس الأمناء المؤهل الاساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية وتكمن المسؤوليات الاساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي، ومذكرات العرض المبدئية وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC و يطلق الان على معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية اسم معايير التقرير الدولي بدلا من مصطلح معايير المحاسبة الدولية والتي كانت تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وتتجسد أهداف المجلس في[3]:

---

[1]- جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى للمعيار IFRS1**، مرجع سابق، ص229.

[2]- مسعود صديقي وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 44.

[3]- جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى للمعيار IFRS1**، ص231.

✓وضع بما يصب في الصالح العام مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة يسيرة وقابلة للإنفاذ والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافية وقابلة للمقارنة واعداد التقارير المالية الاخرى من اجل مساعدة المشاركين في مختلف اسواق راس المال والمستخدمين الاخرين على اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

✓تشجيع استخدام تلك المعايير وتطبيقها بشكل صارم؛

✓العمل بفاعلية مع واضعي المعايير الوطنية لتحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك وصولا الى حلول ذات جودة عالية.

3. الهيئة الاستشارية Advisory Counsil

تعتبر الاستشارة والنصح من بين أهم المسؤوليات الموكلة الى هذه الهيئة اذ تعمل على المساهمة في اشراك الهيئات والمنظمات والمهنيين في مجمل أعمالها المرتبطة بتوحيد المحاسبة بشكل عام تتلخص أعمالها في:[1]

✓تقديم الاستشارة لمجلس معايير المحاسبة الدولية؛

✓المساهمة في ترتيب الأولويات المحاسبية؛

✓ربط جسور الاتصال بين المهتمين بالمحاسبة ومجلس معايير المحاسبة الدولية؛

✓تقديم الاستشارة لكل عناصر الهيكل التنظيمي، بما يخدم الوصول الى معايير محاسبية ذات جودة عالية وبما يتيح إمكانية التكيف لمختلف السياسات المرسومة.

4. لجنة التفسيرات Interpretations Committee

هي لجنة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وتضم 14 عضو يتم تعينهم من قبل أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يكونوا من أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية لإعداد التقارير المالية حيث تساهم في صياغة معايير المحاسبة والتقرير المالي والعمل على تنقيح تلك المعايير لصالح المستخدمين ومعدي البيانات ، قام امناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإنشاء هذه اللجنة في مارس 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة التي انشئت 1996 وكان دور هذه اللجنة يتمثل في توفير الارشادات وتقديم العون حول قضايا التقرير المالي التي لم يتم التطرق اليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، او حول القضايا التي اثيرت أو من الارجح ان تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع كما تعمل اللجنة على ما يلي:[2]

✓ تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الارشادات في الوقت المناسب حول مسائل وقضايا التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

---

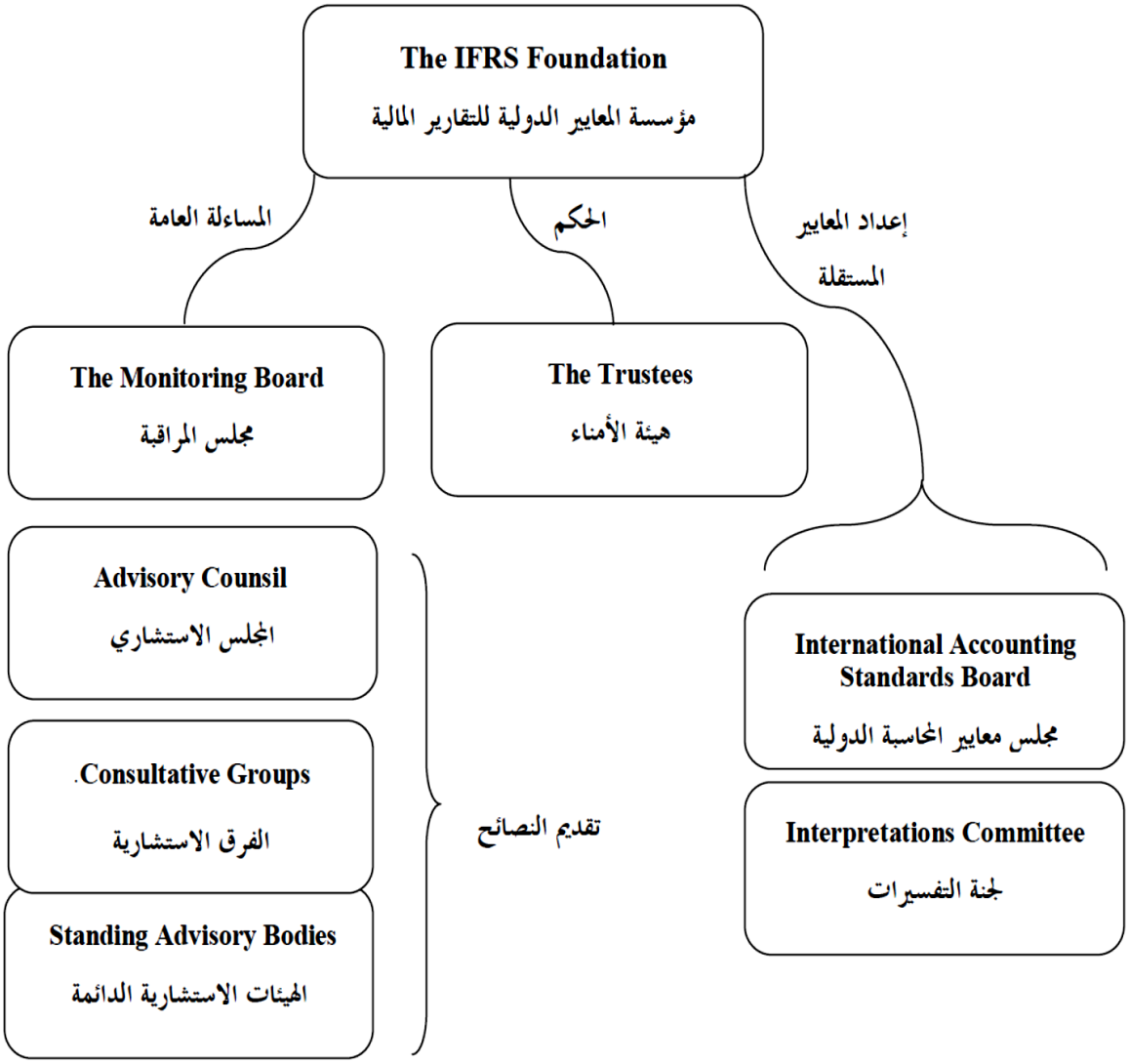
[1]– مسعود صديقي وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS**، مرجع سابق، ص46.

[2]– عبد الحليم سيد ، **دراسة تحليلية لانعكاسات الجوانب المحاسبية للمعايير الدولية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 12، 2021، ص 255

✓ تساعد في تحقيق التقارب الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير من اجل الوصول الى نتائج متماثلة حول القضايا المتفق عليها؛

✓ القيام بنشر مسودات التفسير بعد ان يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبدي ملاحظاته، ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فترة زمنية معقولة قبل صياغة التفسير بشكله النهائي.

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS)



المصدر: فوزي لوالبية ، **محددات إدارة الارباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية استقصائية–**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، الجزائر، 2020، ص64

المطلب الثاني: دوافع وأهداف تبني النظام المحاسبي المالي

مع تبني الجزائر سياسة اقتصادية مختلفة عن سابقتها، باتجاهها نحو اقتصاد السوق، كان لزاما عليها مواكبة هذه التغيرات بجملة من الاصلاحات من بينها الاصلاح المحاسبي والذي أثمر بتبني النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 7-11، ونحاول من خلال هذا المطلب عرض اهم اسباب ودوافع تبني هذا النظام وأهدافه.

اولا: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي

قام المشرع الجزائري بإحداث نقلة نوعية فيما يخص الاصلاحات المحاسبية في اطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز انظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، الامر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الاجنبية داخل الجزائر، حيث تم اصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وذلك من خلال اعداد النظام المحاسبي المالي الذي شرع العمل به في بداية سنة 2010، واصبح اجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري[1]، ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

أن أهمية هذه الاصلاحات المحاسبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدتها في ظل تعدد الارتباطات بين الاسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات هو ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات والاجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات خاصة في ظل التباين بين الانظمة المحاسبية الوطنية والتي اصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الاسواق المالية العالمية، كما يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية مما يضفي عليها صفة القبول ويمكن تلخيص اهم دوافع الإصلاح في النقاط التالية:

- ✓ تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- ✓ التمكين من اعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ التقليل من الاخطار المتعلقة بالتلاعب الاداري وغير الاداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا؛

[1]- عائشة عوماري ، أحمد بن الدين **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، 2019، ص65.

✓ توفر النظام المحاسبي المالي على الاجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية[1]؛

✓ انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي الى اقتصاد السوق وتحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال الى طرف منظم؛

✓ يعتبر تبني المعايير الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي؛

✓ عدم قدرة المخطط الوطني على مسايرة التطورات الدولية في مجال المحاسبة؛

✓ ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛

✓ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم والعرض والافصاح وكل هذا لا يمكن ان يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني؛

✓ محاولة الجزائر جذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الاجراءات او من حيث اعداد القوائم المالية؛

✓ يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة موثقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات[2].

ثانيا: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[3]

✓ يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذلك اعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات؛

✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما يسمح بإجراء مقارنة؛

✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل اساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المتهمة بالمعلومة المالية؛

---

[1]- محمد براق ، عمر قمان ، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة مقدمة الى المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 29-30 نوفمبر،2011، ص ص3-4.

[2]- غنية ابن حركو ، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة** -، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 4، 2017، ص ص 106- 107.

[3]-بشير بن عيشي، عمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)** -، الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر،2014، ص ص230-231.

- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ شجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة اخرى لنفس القطاعة سواء داخل الوطن او خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ يؤدي الى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة اموالهم في المؤسسة؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة الى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

ثالثا: الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المالي والمحاسبي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب[1]، ويمكن ابراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

- ✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- ✓ فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- ✓ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات واعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهلاك وكيفية معالجة المؤونة وتوحيد الاجراءات المحاسبية بهدف الوصول الى قوائم مالية موحدة؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذلك اعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعب.

---

1 – شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009، 2008، ص: 13.

2 – جمال الدين سيليني وآخرون، **تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد 10 سنوات من التطبيق**، مجلة دراسات جبائيه، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص 26

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي ومحتواه

أولا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يستمد النظام المحاسبي المالي مصدره القانوني من مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية التي يصعب متابعتها نظرا لكثرتها وتشتتها، حيث صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون التأسيسي رقم(07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وقد تلته مراسيم تنفيذية وقرارات وتعليمات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام[1]، و فيما يلي سرد لمجموع هذه القوانين و التشريعات.

- **القانون رقم 7-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي:** يهدف القانون الى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية" وكذا الشروط وكيفية تطبيقه، وتضمن القانون سبعة فصول تحتوي على مفهوم المحاسبة المالية ، وتناول موضوع التوطيد المحاسبي ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وتناول لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الدولية ، كما تناول مبدأ المحاسبة المبسطة وتطرق لأهم المبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، بالنسبة للقوائم الزم القانون 7-11 المؤسسات بضرورة إضافة الى اعداد الميزانية ،جدول تدفقات الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة ان تتضمن هذه القوائم على امكانية اجراء مقارنات مع السنة الماضية[2].

---

[1]- محمد بوطلاعة، أحمد بوراس، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، 2015، ص 16.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 7-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المادة 01، ص3.

الجدول رقم (02-02): فصول القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي بالإضافة للاستثناءات.	**من المادة 2 الى المادة 5**
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري، المبادئ المعترف بها، مدونة الحسابات	**من المادة 6 الى المادة 9**
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الاجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية	**من المادة 10- الى المادة 24**
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية وكيفية اعداد وعرض الكشوف المالية	**من المادة 25 الى 30**
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق واجراءات اعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	**من المادة 31 الى المادة 36**
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	**من المادة 37 الى المادة 40**
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، الغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشره في الجريدة الرسمية	**من المادة 41 الى 43**

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على القانون **7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007.**

- **المرسوم التنفيذي رقم 8-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008** يتضمن تطبيق احكام القانون 7-11 يتضمن هذا المرسوم 44 مادة وقد نصت المادة الأولى عل ان المرسوم يهدف الى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5-7-8-9-22-25-3036-40 من القانون 7-11 وقد تناول المرسوم الكثير من المواضيع المرتبطة بالمحاسبة المالية، الكشوف المالية وخصائص المعلومات الواردة في القوائم المالية[1].
- **القرار المؤرخ في23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008** : يتضمن التقييم والمحاسبة و الكشوف المالية وعرضها و كذلك الحسابات وقواعد سيرها، و يعتبر هذا القرار مرجعي ومن أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا للمحاسبة المالية وتضمن هذا القرار أربعة أبواب وهي[2]:
  - ✓ **الباب الأول:** قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات.
  - ✓ **الباب الثاني:** عرض القوائم المالية.
  - ✓ **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وسيرها.
  - ✓ **الباب الرابع:** المحاسبة المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- **التعليمة الوزارية رقم 2 الصادرة بتاريخ 29/10/2009** حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي وتضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة وعرض القوائم المالية لسنة 2010.
- **التعليمات الصادرة بعد الفاتح من جانفي 2010:** قامت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من التعليمات المنهجية وذلك بعد الفاتح من جانفي 2010 أي بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي / وهذه التعليمات جاءت في جلها تدعم وتقدم شروحات أكثر للتعليمة الوزارية رقم 2 المؤرخة في 29 اكتوبر 2009 والمتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة وتتمثل هذه التعليمات في:[3]

✓ المذكرة المنهجية رقم (1)، المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛

✓ المذكرة المنهجية رقم (2) المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالتثبيثات المعنوية؛

✓ المذكرة المنهجية رقم (3) المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 والمتعلقة بالمخزونات؛

✓ المذكرة المنهجية رقم (4) المؤرخة بتاريخ 20 مارس 2011 والمتعلقة بالتثبيثات العينية؛

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 7-11**، العدد 27، المؤرخ 26 ماي 2008، ص 11.

[2]- القرار الوزاري المؤرخ في 2008/7/26 **المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها مدونة الحسابات**، العدد 19، الصادر 2009/3/25، ص ص8-22.

[3]- مراد ايت محمد واخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، ورقة، الجزائر، 2014، ص26.

✓ المذكرة المنهجية رقم (5) المؤرخة بتاريخ 26 مارس 2011 والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الاجل؛

✓ المذكرة المنهجية (6) المؤرخة بتاريخ 5 ماي 2011 والمتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الاجل؛

✓ المذكرة المنهجية المتعلقة بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692، 696، 699، 780،792، 796، 797،798)؛

✓ المذكرة المنهجية رقم 7) المؤرخة بتاريخ 24 ماي 2011 والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛

✓ المذكرة المنهجية رقم (8) المؤرخة بتاريخ 7 جوان 2011 وتضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

وعرف النظام البنكي الجزائري في ظل الاصلاحات المحاسبية مجموعة من التغييرات المحاسبية بغية التوافق مع الاجراءات الجديدة وذلك من خلال النصوص القانونية التالية:

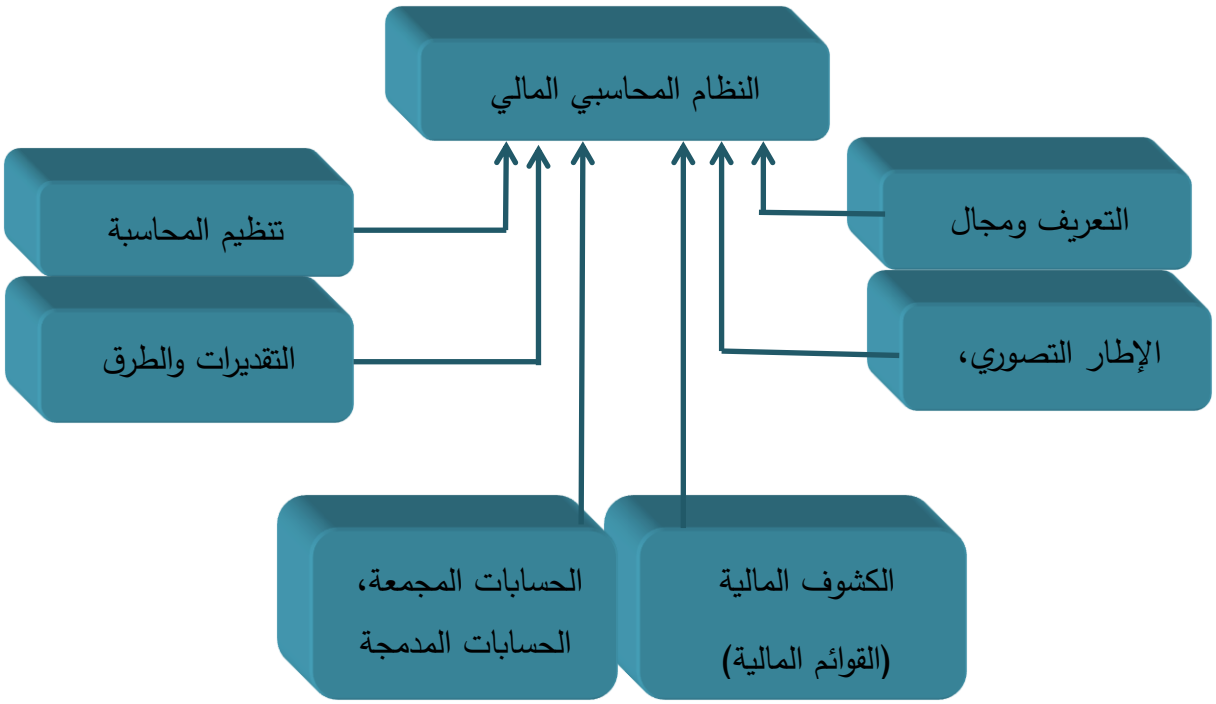
- **النظام 9-4 مؤرخ في 23 يوليو2009 يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية:** يهدف هذا النظام الى تحديد مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية التي تدى في صلب النص المؤسسات الخاضعة ويقصد بالقواعد المحاسبية وقواعد التقييم وقواعد التسجيل المحاسبي[1].
- **نظام رقم 9-8 مؤرخ في 29 ديسمبر2009 يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للبنوك والمؤسسات المالية:** يهدف الى تحديد قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي

تضمن القانون (07-11) السابق ذكره والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مكونات هذا النظام والتي يمكن توضحيها من خلال الشكل التالي:

[1]- الجريدة الرسمية، **النظام رقم 9-4 المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية**، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.

الشكل رقم (02-02): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وافاق، يومي 17-18جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، ص13.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ ان النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار اليها، وهذا مالم يلاحظ في المخطط المحاسبي، وإذا ما أردنا ان نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، خاصة الجديد في النظام المحاسبي، فيمكن الاشارة الى ما يلي:

1. تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

عرفت المادة الثالثة من القانون 07-11 النظام المحاسبي كما يلي " هو نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالي"[1]، ومن هذا التعريف نستخلص الخصائص التالية :

- ✓ انها نظام للمعلومة المالية حيث ترتكز على المفهوم المالي بدلا من المفهوم المحاسبي؛
- ✓ تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، أي معلومات قابلة للقياس؛
- ✓ تسمح بتخزين، تصنيف، وتقييم وتسجيل المعلومات المالية؛
- ✓ تسمح بإعداد وعرض قوائم مالية تعكس الصورة الوفية للمؤسسة؛

[1]- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 3، ص3.

✓ تعكس وضعية خزينة المؤسسة في نهاية السنة المالية؛

✓ تعكس الوضعية المالية واداء المؤسسة.

تطبق احكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها حيث حددت المادة 4 من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية كالاتي:[1]

✓ **الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري:** اكتفى المشرع بتعريف الشركة وترك تحديد الطابع التجاري لها، اما بشكلها او موضوعها، اما المشرع التجاري فقد حصر الشركات التجارية بشكلها بموجب المادة 544 من القانون التجاري الجزائري وهي:

☜شركة التضامن؛

☜شركة التوصية التي تتفرع الى شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم؛

☜الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي تضم ايضا المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛

☜شركة المساهمة.

✓ **التعاونيات:** اكتفى المشرع بإدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي دون تعريفها ودون تحديد أنواعها والحالات التي تلتزم فيها بمسك الدفاتر وفق النظام المحاسبي المالي، وهذه من بين النقاط التي تتطلب البحث للتعريف بمفهوم التعاونية وتحديد انواعها والحالات التي تصبح فيها ملزمة بتطبيق احكام النظام المحاسبي المالي الجديد كالتعاونيات الفلاحية وتعاونيات التأمين وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى المؤسسات الوطنية.

✓ **الاشخاص الطبيعيون او المعنويون:** اعتبر المشرع الجزائري من الأشخاص الذين ينتجون السلع والخدمات التجارية ملزمون بمسك محاسبة مالية إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح ام لا.

✓ **الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني او تنظيمي:** لقد وسع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليضم الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبينة اعلاه، ولكن هم غير ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني او تنظيمي.

[1]- رفيق بشوندة، محمد الحبيب مرحوم، **السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**، رماح للبحوث والدراسات، العدد 16، 2015، ص ص130-131

2. الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

على عكس المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان يهتم بالجانب التقني المحض للمحاسبة ،فإن النظام المحاسبي المالي يرتكز اساسا على اطار تصوري يهتم بالدرجة الاولى بفرضيات اساسية، اتفاقيات ومبادئ محاسبية تضفي على المعلومة المالية خصائص نوعية تساعد على اعداد قوائم مالية ذات مصداقية، بالإضافة الى المعايير المحاسبية التي تحدد القواعد العامة والشروط الأساسية لقيد عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والمنتجات في القوائم المالية، وتحدد هذه المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي طرق تقييم تلك العناصر وكيفيات عرضها في القوائم المالية[1].

وحسب المادة 7 من القانون 7-11 يشكل الاطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل ويعرف الاطار التصوري[2]: مجال التطبيق ،المبادئ والاتفاقيات المحاسبية ،الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

وتشير المادة 2 من المرسوم التنفيذي 8-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 7-11 الى مميزات الاطار التصوري للنظام المحاسبي والتي تتمثل في[3]: تسهيل فهم للعمليات والأحداث الغير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي، تعريف المفاهيم التي تشكل اساس اعداد وعرض الكشوف المالية، تسهيل تفسير المعايير المحاسبية، وقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ والفروض المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية عند اعداد الكشوف المالية لضمان ملاءمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها، وقد التزم النظام المحاسبي المالي بكل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما على المستوى الدولي، من خلال ما نصت عليه المادة (06) من القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007[4] .

أ. الفرضيات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

ينص الإطار التصوري على ان القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين اساسيتين وهما:

---

[1]-رفيق بشوندة، محمد الحبيب مرحوم، **السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق ص128

[2]- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 07 ص4

[3]- محمد بوحديدة ، عمر قمان ، **الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الافصاح المحاسبي**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية – المجلد 24، العدد 1، ص361

[4]- محمد بوطلاعة ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية- من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، مرجع سابق، ص 73

✓ **محاسبة الالتزام والتعهد:** تتم محاسبة اثار المعاملات وغيرها من الاحداث على اساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات او الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها[1].

✓ **استمرارية النشاط:** بموجبها تعد الكشوف المالية على اساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع الا اذا طرأت أحداث او تغيرات او قرارات فبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن ان تسبب التصفية او التوقف عن النشاط في المستقبل القريب واذا لم يتم اعداد الكشوف المالية عل هذا الاساس فأن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مينيه ومبررة ويحدد الاساس المستمد عليه في ضبطها في الملحق[2].

ب. المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

يرتكز النظام المحاسبي على جملة من المبادئ لقيت القبول العام عبر مراحل مختلفة من التطبيق العملي، اذ تحكم هذه المبادئ في مجملها خطوات و إجراءات المعالجة المحاسبية التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة، وتلبية احتياجات الاطراف المستعملة للمعلومات المعبر عنها، وبما أن الإجراءات المحاسبية ترتكز على المبدأ الذي مفاده الملائمة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المعدة من طرف المحاسب، وان هذا الاخير يلتزم بإتباع رزنامة منهجية معلومة و دائمة بغية توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة.

✓ **مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني** : يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني فعلى سبيل المثال ومن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الايجار ضمن عناصر الميزانية[3]. بمعنى ان ادراج أي عنصر من عناصر الاصول، الخصوم، الأعباء المنتجات يكون بتوفر شرطين أساسين وهما: [4]

- أن يكون من المحتمل ان يعود من العنصر أو اليه اية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
- للعنصر كلفة او قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

✓ **مبدأ الوحدة المحاسبية:** يسمى تقليديا بفرض الشخصية المعنوية او الشخصية الاعتبارية ويقوم هذا الفرض على اساس أي وحدة اقتصادية عند انشاؤها و اكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة

---

[1]– محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد ام محاسبة مبادئ**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 2 ،2018، ص206.

[2]– رفيق بشوندة، **السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 16، 2015، ص135.

[3]–نور الدين عياشي، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة**، مجلة العلوم الانسانية، المجلد ب، العدد 41، ص389.

[4]– **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره**، ص6.

بملكيتها عن ملكية الوحدة الاقتصادية يتم بواسطة اعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات الشخصية للمالكين[1].

✓ **مبدأ استقلالية الدورات:** يجب ان تكون كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي سبقتها والسنة التي بعدها وتسجيل العمليات الخاصة بتلك السنة فقط.

✓ **مبدأ التمثيل الصادق:** الهدف من القوائم المالية هو اعطاء صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة ومن اجل توفير هذه الصورة يجب الالتزام بالمبادئ المحاسبية واذا كان هناك مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وذكر ذلك في الملحق[2].

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقر مبدأ التكلفة التاريخية بتسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها او إنتاجها.

✓ **مبدأ عدم المقاصة:** ينبغي عدم القيام بمقاصة مختلف عناصر الاصول والخصوم، الا اذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو إجراء اتفاقية.

✓ **مبدأ الأهمية النسبية:** ويعني هذا ان القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، أي إذا تم حذف المعلومات او عدم الافصاح عنها بشكل غير صحيح يؤثر سلبا على القرارات المتخذة بناءا عليها.

✓ **مبدأ الوحدة النقدية:** وهذا المبدأ يفرض على جميع المؤسسات داخل الاقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية وقد حدد النظام المحاسبي الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية[3].

3. تنظيم مهنة المحاسبة

على المؤسسات الملزمة بمسك الحسابات وبحسب القانون 07-11 ضرورة:[4]

✓ يجب ان تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بمسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

✓ مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وان تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية الى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحددة في المعايير المحاسبية؛

✓ على المؤسسة ان تحدد مسؤوليتها الاجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية؛

---

[1]- محمد طويلب ، **تطبيق النظام المحاسبي المالي النقائص والعراقيل، مجلة الاصلاحات الاقتصادية**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 22، ص119.

[2]- سعاد الأغا، كمال بن موسى، **أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة شركة الصيانة وأشغال الطرق-فيترو**، المجلد 14، عدد 3، 2020، ص 4

[3]-علي بن قطيب، دلال حطاب، **أهمية وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي 01 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019، ص ص6-7.

[4]-الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص ص4، 5

✓ تكون اصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على اساس فحص مادي واحصاء للوثائق الثبوتية؛

✓ يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند اليها؛

✓ يجب القيام بإجراء قفل موجه الى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛

✓ مسك المؤسسات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر يوميا، ودفتر كبيرا ودفتر جرد مع مراعاة الاحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة؛

يرقم رئيس محكمة مقر المؤسسة ويؤشر على الدفتر اليومي وعلى دفتر الجرد.

4. القوائم المالية

فرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه إعداد قوائم مالية تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها وكل تغيير يطرأ على حالته المالية ويجب ان تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسات واثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، وان توفر هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة كما تقوم بضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في اجل اقصاه اربعة اشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ويجب أن تتضمن القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة ما يلي[1]:

✓ **الميزانية:** عرفها النظام المحاسبي المالي على انها كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ اغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات الكيان والتزاماته، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، ويجب ان يبرز عرض الميزانية التمييز بين الاصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.

✓ **حساب النتائج:** هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

✓ **جدول تغير الاموال الخاصة:** يشكل عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

✓ **جدول سيولة الخزينة:** يمثل تلك الاداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الاكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد الادارة العليا تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط، توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين في عرض جدول تدفقات الخزينة: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

[1]– الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص ص 5-6.

✓ **ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج:** يحتوي على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه.

5. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة حيث انه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة الى تأطيرها عند انشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة[1]، ويقصد بها تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة المؤسسات كما لو تعلق الامر بمؤسسة وحيدة فكل مؤسسة يوجد مقرها او نشاطها الرئيسي في الاقليم الوطني ويشرف على المؤسسة او عدة مؤسسات اخرى يلزم بإعداد ونشر سنويا القوائم المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات، اي يكون اعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق اجهزة ادارة المؤسسة المهيمنة على المجموعة المدمجة او على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته، ومن المفاهيم الحديثة ايضا اندماج المؤسسات المشاركة حيث تمارس المؤسسة المدمجة نفوذا ملحوظا تكون نسبة الحيازة 20% أو أكثر من حقوق التصويت ويكون التمثيل في الاجهزة المسيرة والمشاركة في عملية اعداد السياسات الاستراتيجية والمعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة[2].

6. تغيرات التقدير والطرق المحاسبية

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم بالنسبة الى بعض العناصر مراجعة تجرى الى ذلك التقييم بالاستناد الى:

✓ **القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن ان يتم من اجله تبادل أصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة، وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية

✓ **قيمة الانجاز:** تتمثل في سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

✓ **القيمة المحينة:** وهي التقدير الحالي لقيمة التدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

---

[1]– مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مرجع سابق، ص211.

[2]– مسعود درواسي ، جمال خليفاتي ، **مدى موافقة البيئة الاقتصادية للنظام المحاسبي المالي– دراسة استطلاعية**، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي،2012، ص15.

ثالثا: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

معايير الدولية لإعداد التقارير المالية	النظام المحاسبي المالي
مبدأ الثبات	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب ان تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي التقارير المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة(بأثر رجعي) للإلزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة الى ذلك في الجداول الملحقة.	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، بالإشارة الى أسباب ضمن ملحق الكشوف المالية.
مبدا استقلالية الدورات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية الدورات.	تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم اجراء اية تسويات اذا طرأ حدث بعد اقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب ان تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع اعلام في الملحق.
مبدأ الحيطة والحذر	
حسب المعيار IAS37 يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل الى تقديرات في ظروف عدم التأد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات او الدخل او تفريط في تقدير المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة الا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال الى خلق احتياطات سرية او مخصصات بأكثر ما يجب او التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التخفيض المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/8 على انه يجبان تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة الى المستقبل من شأنها ان تثقل بالديون ممتلكات الكيان او نتائجه، ويجب الا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر الى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومة هامة نسبيا اذا كان تحريفها أو حذفها يكون تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه القوائم المالية وبالتالي الحد هي الحد القاطع او النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 8-156 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية .
مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الاساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع اسس القياس الأخرى ، فملا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، ويمكن إظهار الأصول بالقيمة العادلة .	حسب المادة 17 من المرسوم 156/8 يجب ان تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. ويتماشى ذلك مع ما جاء به في المادة 19 من القانون 11/7يجب القيام بإجراء قفل موجه الى تجسيد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
مبدأ المطابقة ين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد أي نص يتطابق مع هذا المبدأ.	حسب المادة 17 من المرسوم 8-156 يجب ان تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية. ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/7 "يجب القيام بإجراء قفل موجه الى تجسيد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات".
مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمتلها فإنه من الضروري المحاسبة على العمليات والاحداث طبقا لجوهرها وليس فقط لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
مبدأ الاستمرارية	
يتم إعداد التقارير المالية على افتراض ان المؤسسة مستمرة وسوف تستمر في نشاطها في المستقبل المنظور وليس لديها نية ولا حاجة لتصفية عملياتها أو	حسب نص المادة 17 من المرسوم 8-156 تعد الكشوف المالية على اساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل، الا اذا طرأت أحداث

تقليص نطاقها بشكل كبير وفي حال وجود مثل هذه النية أو الحاجة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة الى الاساس الذي تم بموجبه إعداد التقارير المالية من قبل المؤسسة وسبب عدم اعتبار المؤسسة مستمرة.	أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن ان تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، وإذا لم يتم اعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك تكون مبررة والاساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.
مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات او الدخل والمصاريف مالم تقتضي او تجيز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	حسب نص المادة15 من القانون 07-11 لا يمكن اجراء مقاصة بين عنصر من الاصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات الا اذا تمت المقاصة على اسس قانونية او تعاقدية أو اذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الاصول والخصوم والاعباء بالتتابع او على اساس صاف.

المصدر: سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS –دراسة تحليلية تقييمية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد3، 2018، ص 264

البيان	التقييم حسب النظام المحاسبي المالي	التقييم حسب المعايير الدولية
التثبيثات العينية والمعنوية	تدرج بتكلفتها المنسوبة اليها ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. عدم التطرق الى تفصيل لحالات اقتناء الاصل من شراء منفصل، اندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي.	تقيم التثبيتات العينية والمعنوية بنفس طريقةتقييمها في النظام المحاسبي المالي
التثبيثات المالية	تدرج بتكلفتها التاريخية أما لاحقا تقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا مالم يتطرق له IAS39 وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان	تشابه في متطلبات القياس مع النظام المحاسبي المالي الا ان أصناف الأصول المالية أكثر وضوح في المعيار (IAS39) مقارنة ب Scf، شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار IAS39أكثر وضوحا من SCF
المخزونات	تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها او بقيمة الانجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل)،أيهما أقل، مع استعمال Fifo او التكلفة المتوسطة	هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS2

	المرجحة.	
القروض والخصوم المالية الاخرى	تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف ا(فوائد) القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا اذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها وهو ما يتوافق مع المعيار IAS23	هناك توافق بين النظام المحاسبي والمعيارين IAS23 و IAS 39
الإعانات والاعباء والمنتوجات المالية	ان النظام المحاسبي المالي ركز على ادراج الاعانات كمنتوجات ، اما الاعباء والمنتوجات فالنظام المحاسبي تطرق الى الاعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق الى الاعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.	تطرقت المعايير الدولية الى الاعباء والمنتوجات المالية كما تطرقت الى الاعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع او تقديم الخدمات.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ضيف الله محمد الهادي وآخرون، **قياس وتقييم بنود القوائم المالية، دراسة مقارنة للنظام المحاسبي المالي الجزائر SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 2، العدد1، ص ص188، 189

مما سبق نلاحظ ان هناك توافق بين SCF والمعايير الدولية للمحاسبة في الكثير من البنود مع وجود بعض الاختلافات في بعض طرق التقييم حيث نلاحظ ان SCF لم يذكر التفاصيل وبعض العناصر على خلاف ما ذكر في المعايير المحاسبية الدولية، كما ان هناك اختلاف في بعض المصطلحات.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الابداعية

في ظل تعدد البدائل المحاسبية والخيارات امام ادارات الشركات تشهد القوائم المالية العديد من عمليات التلاعب والتحريف المتعمد من قبل القائمين على اعدادها وعرضها دون خرق للقوانين وهو ما يعرف بالمحاسبة الابداعية حيث ركزت العديد من الدراسات والابحاث في تحديد مفهومها دوافعها والحوافز التي تقف وراء لجوء الشركات لممارستها وهو ما سيتم تناوله في هذا المبحث لكن قبل الخوض في شرحهم لابد من الاشارة الى ماهية التلاعب المحاسبي.

المطلب الاول: ماهية التلاعب المحاسبي

تعتبر قضية التلاعب في التقارير المالية من أكثر القضايا الهامة في الفكر المحاسبي، ومن أهم المواضيع المثيرة للجدل، ظهرت نتيجة انفصال الادارة عن الملكية وتعارض المصالح بين الادارات والملاك والتي تحدثت عنها نظرية الوكالة، ومن خلال هذا المطلب يتم تسليط الضوء على اهم التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، خصائصه واشكاله.

اولا: مفهوم التلاعب المحاسبي

نشأ التلاعب المحاسبي نتيجة لانفصال الادارة عن الملكية وما رافقه من تعارض في المصالح بين الاطراف الفاعلة في الشركات، حيث تنظر الدراسة الرائدة ل 1976 **Jensen & Meckling** للمنشأة على انها مجموعة من العقود بين الاطراف التي تقدم عوامل الانتاج ، كما تشير الدراسة الى ان كل طرف يسعى الى تحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتضارب مع مصالح الاخرين مما يؤدي الى ظهور مشكلا ت الوكالة بين الاطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية بعلاقات تعاقدية نتيجة اختلاف دالة الهدف[1].

وهناك من الباحثين من يعتقد ان التلاعب المحاسبي مرتبط بالأزمة العالمية الاخيرة وما وقع لشركة انرون، لكن في الواقع ووفقا ل **Balaciu & vladu** فإن التلاعب المحاسبي ظهر منذ اكثر من 500 سنة حيث يعتبر **Copeland 1968** من اوائل الباحثين الذين تطرقوا لموضوع التلاعب وعرفه بأنه "هو القدرة على زيادة او تخفيض صافي الدخل الناجم عن ارادة شخصية متعمدة"، و اوضح **stolowy & Breton** بأنه مفهوم واسع يشمل المعاملات التي تتعلق بالميزانية[2].

وفقا لمعيار التدقيق الدولي **(ISA240)** فإن التلاعب " هو فعل متعمد من قبل الادارة او الموظفين او المكلفين بالرقابة أو اطراف اخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع والتظليل للحصول على ميزة غير عادلة او غير قانونية[3] ، ويرى **Mamo & Alia 2014** " **التلاعب المحاسبي** هو عرض

---

[1]–طارق حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم–المبادئ–التجارب –المتطلبات)**، مرجع سابق، ص53.

[2] -Jonada MaMo, Ada ALIAJ, **Accounting manipulation and its Effects in the Financial Statements of Albanian Entities**, interdisplinary journal of Research and Development, vol 1, N2,3014, p56

[3]– عبد القادر حدبي ، محمد زيدان ، **فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها عل نظام حوكمة الشركات**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص284

مشوه او تحريف للمركز والاداء المالي للمؤسسة مما يخلق انطباعا خاطئا عن القوة المالية للمؤسسة"[1] وعرفه كل **stolowy & Breton** " بأنه استخدام الادارة للمجال الاختياري عند اختيار السياسات والمعالجات المحاسبية بحيث تؤثر على امكانية نقل الثروة بين الشركة وجمهورها (التكاليف السياسية) المساهمين (تكاليف رأس المال) او المديرين(خطط التعويضات)"[2]، اما حماد فيعرف التلاعب المحاسبي" بأنه القدرة على زيادة وتخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل ويتم ذلك بطرق مختلفة وهي:[3]

- عمليات حقيقية كالتحكم في توقيت بعض الصفقات؛
- عمليات محاسبية مثل اختيار سياسة محاسبية معينة او تطبيقها او تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة او تبويب عناصر قائمة الدخل بشكل معين؛
- عمليات وهمية مثل الغش والتزوير.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التلاعب المحاسبي بأنه مجموعة الاجراءات والخطوات اللاأخلاقية التي تستخدمها الادارة للتلاعب بالأرقام والاداء المالي من خلال استغلال المجال الاختياري والمرونة المتاحة في البدائل المحاسبية مما ينتج عنه بيانات خاطئة ومضللة.

ثانيا: اشكال التلاعب المحاسبي

تعتبر المحاسبة نظاما يوضح انشطة المؤسسة الاقتصادية من خلال القوائم المالية التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقد رافق عملية تطور الاجراءات المحاسبية إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية، ويرى **Balaciu & al** ان التلاعب المحاسبي او ما يطلق عليه بتحريف البيانات المالية يصنف الى صنفين اساسين وهما:

1. التلاعب المحاسبي خارج القوانين والمعايير المحاسبية: او ما يعرف **بالغش المحاسبي** وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف للغش المحاسبي ونظرا لاختلاف وجهات النظر فقد ظهرت العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

عرفه Zabihollah Rezaee "هو محاولة متعمدة من قبل الشركات لخداع وتظليل مستخدمي القوائم المالية المنشورة خصوصا المستثمرين والدائنين بواسطة اعداد ونشر قوائم مالية محرفة جوهريا، بحيث يتم اعداد ونشر قوائم مضللة تحتوي على معلومات مضللة مما يوحي بأن هذا الغش تم بقصد من طرف اكفاء ومن خلال برنامج مخطط جيد ومتلاعب"[4].

---

[1] -Madan Lal Bhasin**, Accounting Manipulation in corporate Financial Reports: Study of an Asian Market**, international journal of Management Sciences and Business Research, vol 5, Issue11,2016, p23

[2]-Herve Stolowy, Gaetan Breton**, Accounts Manipulation: A literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review and Finance, volume3, Issue 1,2002, p3

[3]– طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم–المبادئ–التجارب –المتطلبات)**، مرجع سابق، ص54

[4] -Rezaee Zabihollah, Causes, **consequences and deterrence of financial Statement fraud, Critical Perspectives Accounting**, vol16, no3,2005, p279

وعرفه **Guy & pany:** "هو تحريف متعمد في البيانات او الإفصاح المالي او ارتكاب فعل غير قانوني له تأثير مباشر جوهري على البيانات المالية"[1]، ويرى **Older** 2010 بأنه " تحريف او حذف متعمد للمبالغ او الإفصاح بقصد تظليل المستخدمين[2].

اما كل من **Girenti & hedly:** "هو السلوك المتعمد في تحريف المعلومة المالية اللازمة لاتخاذ القرارات داخل المنشأة والضرورية لتلبية أغراض مستخدمي البيانات المالية داخل المنشأة"[3]، و اوضح معيار التدقيق الدولي240 خصائص الغش المحاسبي والمتمثلة في:[4]

- ✓ ينطوي الغش (سواء كان على شكل الغش في اعداد تقارير المالية او تخصيص الأصول) على دافع ما او ممارسة ضغط لارتكاب الغش وفرصة ملحوظة للقيام بذلك ووجود تبرير معين؛
- ✓ ينطوي اعداد التقارير المالية على اخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ او الافصاح في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية؛
- ✓ كثيرا ما تتضمن التقارير المالية المتضمنة غش تجاوز الادارة لأنظمة الرقابة التي تظهر خلافا لذلك انها تعمل بفاعلية، ومن الممكن ان ترتكب الادارة التي تتجاوز انظمة الرقابة الغش باستخدام اساليب مختلفة ومنها على سبيل المثال؛
- ✓ يتضمن سوء تخصيص الاصول سرقة المنشأة وكثيرا ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبيا او غير هامة، الا انه قد يشمل المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على اخفاء حالات سوء التخصيص بطرق يصعب اكتشافها، وكثيرا ما يرافق سوء تخصيص الاصول سجلات او مستندات غير صحيحة او مضللة من اجل اخفاء حقيقة ان الاصول ناقصة او تم رهنها بدون تفويض مناسب.

يختلف الغش عن الخطأ، فالخطأ هو تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية كالخطأ في جمع البيانات او معالجتها او تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو او تفسير مغلوط للحقائق او الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس الاعتراف او التصنيف او العرض او الافصاح بسبب جهل او اهمال او تقصير او بهدف اخفاء عجز او اختلاس او تلاعب او اخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية، اما الغش هو تصرف مقصود يرتكب بهدف اخفاء او تظليل بيانات مالية.

2. التلاعب المحاسبي ضمن القوانين والمعايير المحاسبية: هو عبارة عن تحقيق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد والمخاطرة وذلك باستغلال السلطة التقديرية الممنوحة

---

[1]- Clement Ajekwe, Adzor Ibiamke ,**Accounting Frauds: A Review of Literature**, journal of Humanities an Social Science,vole22,Issue4,2017,p38

[2] -Alvin Arens et al, **Auditing and Assurance Services,16TH Edition**, New york,2017, p338

[3]– أمين السيد، محمد لطفي، **مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الخاطئة**، الاسكندرية، مصر ،2005، ص59.

[4]– اسامة عمر جعارة، **أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عملية الاحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة –دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الاردن**، دراسات العلوم الادارية، المجلد 39، العدد 2، 2012، ص ص187،188.

للمحاسبين في مجال الاختيار المحاسبي او هيكلة العمليات[1] و تعتبر من اساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الاداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة او لبعض العاملين فيها، اذ تتم ممارستها دون تجاوز للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وانما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ عن طريق ممارسات مبتدعة تعرف بالمحاسبة الابداعية[2].

الشكل رقم (02-03): أشكال التلاعب المحاسبي

المصدر: أمينة فداوي: **دور ركائز حوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة عينة من المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة SBF250**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة 2013،2014، ص116.

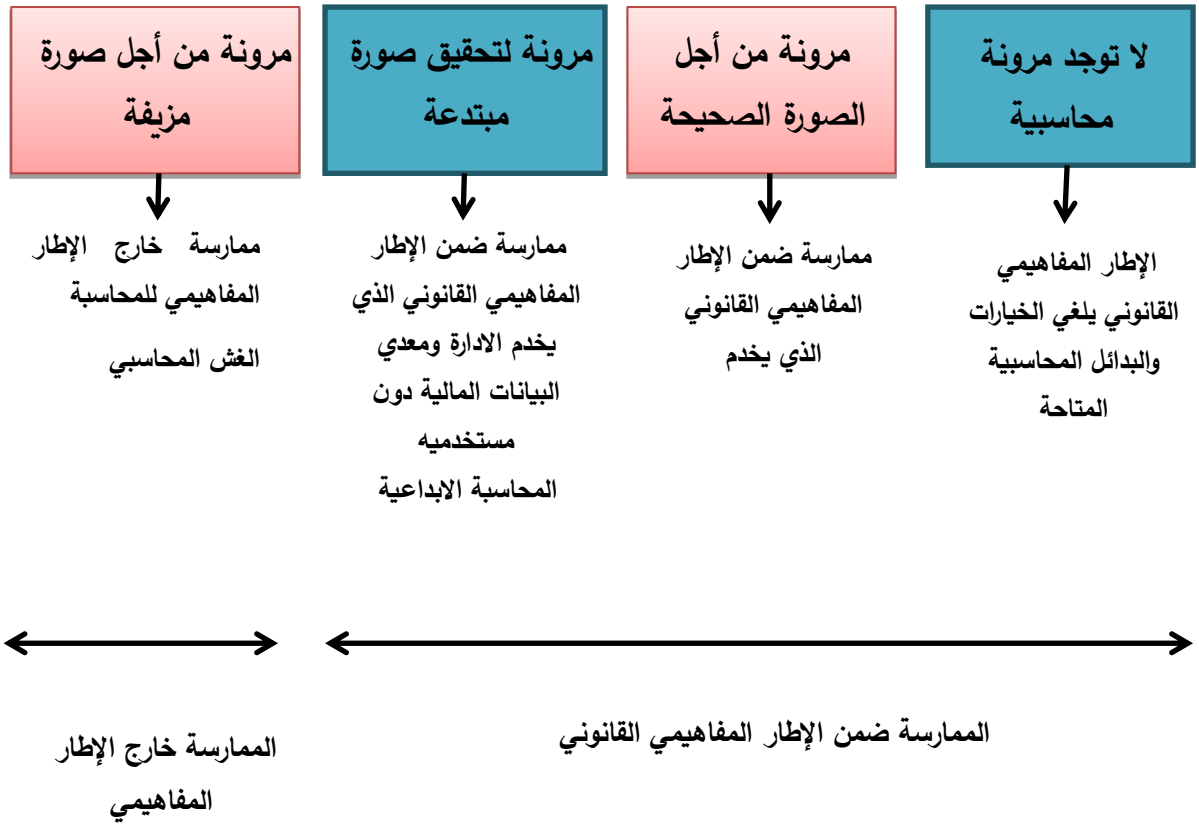
---

[1]- أمينة سوياد ، **دور الحسابات الخارجي في اكتشاف التظليل في القوائم المالية والتقرير عنه –دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف**، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 14، 2016،284

[2]- ميسون محمد القري، عبد الله علي عسيري، **دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية –دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة، مجلد 28، العدد 2، ص108

مما سبق يتضح ان هناك نوعين من التلاعب، التلاعب المحاسبي خارج حدود القوانين والمعايير المحاسبية او ما يعرف **بالغش المحاسبي** والتلاعب المحاسبي ضمن حدود القوانين والمعايير المحاسبي ويسمى **المحاسبة الابداعية**، وهناك قواسم مشتركة بينهما وهي التلاعب المتعمد في القوائم المالية لتغيير مدلول البيانات المالية وتظليل مستخدميها، و تختلف ممارسات المحاسبة الابداعية مع الغش في البيانات المالية كون هذا الاخير يمارس بخرق القوانين والمعايير المحاسبية ومرتكبه يتابع قانونيا ، اما المحاسبة الابداعية فتتمثل في استخدام المرونة المحاسبية ضمن الاطار القانوني ، وباحترام القواعد والمعايير المحاسبية ، بحيث تشمل المرونة المحاسبية على تعدد البدائل، الطرق و السياسات المحاسبية، وتوفر منح الخيارات الاكبر للشركة لتختار ما يناسبها واظهار ادائها التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتوافق مع اعمالها والشكل الاتي يوضح الفرق بين التلاعب المحاسبي والغش من منظور المرونة.

الشكل رقم (02-04): المرونة في المحاسبة



Source : Michal John Jones, **creative accounting ,Fraud international accounting scandals**,1St edition, john Wiley&Sons Ltd publication: Chicherester, England,2011,p7

ومن خلال الشكل يتضح انه كلما زادت المرونة المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي القانوني للمحاسبة، كلما اتجهنا نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تلبية لأغراض الإدارة و معدي البيانات المالية دون مستخدميها، وكلما قلت المرونة المحاسبية كلما كانت صورة البيانات المالية صحيحة وصادقة خدمة لأغراض مستخدميها، أما ممارسة غش البيانات المالية فإنها تمارس خارج الإطار المفاهيمي القانوني

للمحاسبة سواء بتواجد المرونة المحاسبية أو في غيابها[1]، و اوضحت **Maria Popescu et al** ان هناك فروق جوهرية بين ممارسات المحاسبة الابداعية والغش المحاسبي والتي يمكن توضيحها في الجدول الاتي :

الجدول رقم (02-03): الفروقات الرئيسية بين المحاسبة الابداعية والغش المحاسبي

المحاسبة الابداعية	الغش المحاسبي
- استغلال الثغرات في القواعد والمعايير المحاسبية. - اختيار المحاسب للطريقة التي تؤدي الى النتائج المرغوبة. - تغيير الواقع الاقتصادي دون خرق القواعد المحاسبية. - تمثل سلسلة من الأساليب للتلاعب بالقوائم المالية وتجميل صورة الشركات لجعلها أكثر جاذبية للمستثمرين أو المحتملين.	- سلبي وغير قانوني. - ينطوي على تزوير او تغيير السجلات المحاسبية والمستندات والتي يتم على اساسها صياغة المعلومان المالية. - لتفسير الخاطئ أو الإغفال المتعمد للأحداث أو المعاملات أو غيرها من المعلومات المهمة في البيانات المالية. - تطبيق صحيح غير مقصود للسياسات المحاسبية مرتبطة بالتقييم الاعتراف او وصف المعلومات.

Source : Maria popescu et al**, creative Accounting versus Fraud-Empirical Study**. 3(5), Issue Practical Applications of Science, vol II,2014, pp59-64

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية (عوامل نشوئها، مفهومها وأشكالها)

تمتلك المحاسبة العديد من المبادئ المرنة التي تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي مما اعطى دوافع لدى المدرين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء والعمل على تطوير المركز المالي للشركة وادارة ارباحها من خلال ممارسة أساليب مبتكرة تعرف بالمحاسبة الابداعية، ويهتم هذا المطلب بعرض اهم العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية، مفهومها وأشكالها.

اولا: عوامل نشوء المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الابداعية في ثمانيات القرن الماضي، اذ واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابله ضغوط من اصحاب المصلحة لإظهار ارباح افضل في القوائم المالية وهو ما حذا بالشركات للبحث عن وسائل واليات لإنتاج ارباحا افضل بغرض تجميل الصورة المالية للشركة، وقد وصف **Mckenzi1998** هذه الحالة بقوله " **عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فاذا كنت لا تستطيع ان تكتسب**

[1] Jones Michael John, **Creative accounting, fraud and international accounting scandals**, 1st edition, John Wiley & Sons Ltd publication: Chichester, England.

الارباح فإنك على الاقل تستطيع ان تبتدعها[1]، وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة الابداعية من قبل المراجعين والمحاسبين بشكل ملحوظ خلال السنوات الاخيرة خاصة بعد احداث انهيار شركة **Enron** وتحميل شركة (آرثر اندرسون) كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة انرون واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح[2].

ويعتبر انفصال الادارة عن الملكية وما رافقه من تعارض المصالح وعلى وفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة يتوقع ان تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للشركة وممارسة المحاسبة الابداعية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة بصرف النظر عما اذا كانت متوافقة او غير متوافقة مع اهداف اصحاب المصالح الاخرى[3].

وحسب نظرية الوكالة فإن العلاقة التعاقدية فإن العلاقة التعاقدية بين المؤسسة واصحاب المصالح الاخرى لها مجموعة من الابعاد يمكن ذكرها كما يلي: [4]

✓ **البعد الاقتصادي:** يركز على المنافع الاقتصادية التي ستؤول لكل طرف من أطراف التعاقد، ويعكس هذا البعد نوعا من التعارض في المصالح بين الاطراف ذات المصلحة، حيث تفترض نظرية الوكالة ان كل طرف يسعى الى تحقيق منفعته الذاتية على حساب مصلحة الاطراف الاخرى.

✓ **البعد السلوكي:** يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند ابرام عقد الوكالة، حيث يحاول كل طرف تأمين مصالحه الذاتية عن طريق الرقابة على ممارسات الطرف الاخر مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف من أطراف العلاقة، ويزداد الامر تعقيدا عندما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلبا على مصالح كل الاطراف ذات العلاقة

✓ **البعد المحاسبي والقانوني:** من اهم مظاهر هذا البعد ان الادارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.

من خلال ما سبق يمكن القول ان السبب الرئيسي في ظهور المحاسبة الابداعية هو نظرية الوكالة وما نجم عنها من تعارض في المصالح بين ادارة الشركة من جهة والمساهمين و المستفيدين من القوائم المالية من جهة اخرى والناتجة عن عدم تماثل المعلومات فمصلحة المديرين تكمن في تقليل الضرائب والارباح الموزعة ومصلحة حملة الاسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم والحصول على ارباح عالية،

---

[1]–عبد الحميد مانع الصيح، **اشكالية المحاسبة الابداعية واثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليه**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد19، 2016، ص 324.

[2]– رزوق ساطع ، **دور مدقق الحسابات الاردني في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 6، العدد 3، ص 313.

[3]– بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مرجع سابق، ص35.

[4]– عبد الفتاح وصفي، ابو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة**، الاسكندرية، 2002، ص ص161-164.

ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم، فمن خلال المحاسبة الابداعية يمكن تحقيق اغراض وغايات محددة بما ينسجم مع طبيعة وهوية الجهة ذات المصلحة بالشركة.

وهناك عدة دوافع وعوامل ساهمت في ظهور المحاسبة الابداعية والتي يمكن ذكرها كالاتي:

✓**حرية الاختيار للطرق المحاسبية:** في بعض الاحيان تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد القوائم المالية بما يتناسب مع اهدافها ورغابتها الي تحققها أفضل صورة.

✓**حرية التقديرات المحاسبية:** بحيث يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة لا يمكن تجنبها من التقدير والحكم الشخصي والتنبؤ وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقدير والحكم الشخصي والتنبؤ وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الوصول الى اهدافها مثل تقدير العمر الانتاجي بغرض حساب الاستهلاك وعادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة مما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة القرير او التحيز في اعداد التقديرات بشكل متفائل او متحفظ حسب احتياجات الادارة في التأثير عل القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل منها.

✓**المعاملات المصطنعة:** يمكن ادخال المعاملات المصطنعة للتلاعب بمبالغ الميزانية العمومية وتحريك الارباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك من خلال الدخول في اثنين او أكثر من المعاملات او مع طرف ثالث ملزم مثل البنك.

✓**توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ هذه العمليات فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها لتحقيق اهداف ومكاسب معينة، فمثلا لو ان الشركة لديها استثمار بقيمة مليون جنيه استرليني كتكلفة تاريخية ويمكن بيعه الان بمبلغ ثلاث ملاين جنيه استرليني وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون امام مدراء الشركة الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار ، مما ينعكس على زيادة او تقليل ارباحهم[1].

✓**ركود الاسواق المالية:** في منتصف الثمانينات اين ساد الركود الاقتصادي لم تجد الشركات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية 1984 اتجهت هذه الشركات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل حاجياتها وبزيادة عدد المستثمرين في الشركات المدرجة في البورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية ، فكيف في حال ركود تلك الشركات ان تلبي حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار ، عليها تقديم صورة نظرية من خلال بيانتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة و جمهورها الا انها وامام الضغوطات لم تجد سوى صورة نظرية بإظهار ارقام ونتائج تعبر عن ارباح افضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي.

[1] - Amat Oriol, Blake john, Dowds jack, **The Ethics of creative Accounting**, Journal of Economies Literature, vol 62, 1999, p5

✓ **تواطئ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** لكل شركة اهداف تسعى الى تحقيقها تلك الاهداف تهم بالدرجة الاولى المسيرين الملاك والعمال فهو يهم كل المتعاملين معها ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الاطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه الشركة وحتى تنال رضاهم لابد ان تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخوضها لعملية المراجعة المستقلة والمحايدة الا انه وحسب ما ورد مؤخرا فالمداخيل التي تحصل عليها كبرى مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات الخمس في العالم تراوحت مابين26 مليار الى 65 مليار دولار كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات ما بين 30% ال60% من المداخيل الاجمالية للشركة وهذه الحصص الخيالية هي خير دليل على ان اغلب الشركات وقبل انهيارها كانت تواطئ مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية[1].

يمكن القول بأن العوامل السابقة ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية واتاحت لها فرصة الدخول للواقع العملي حيث اعتبرت هذه العوامل بمثابة ثغرات يتم استغلالها من قبل ممارسين ذات مستوى عال من الذكاء بالإضافة لقدراتهم المهنية العالية ومعرفتهم بالقواعد المحاسبية وكيفية التعامل مع الارقام الواردة في القوائم المالية، لتحقيق بعض المصالح على المستوى الشخصي ، او على مستوى الشركة، لذلك فإن المعالجة المحاسبية لهذه المشكلة تتم من خلال اعادة صياغة المبادئ والمعايير المحاسبية والحد من تعدد البدائل المحاسبية والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة والاهتمام بمبادئ الحوكمة كضرورة لإحكام الرقابة المحاسبية.

ثانيا: القراءة الأدبية لمفهوم المحاسبة الابداعية

يتمثل الدور الاساسي للقوائم المالية في تصوير الواقعية التي تتم بها العمليات الاقتصادية وبطريقة تعكس حسن استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنظمة، وتعتبر الادارة مسؤولة عن دقة البيانات وما يتم اصداره من القوائم المالية، الا ان تمتع الادارة بالصلاحيات يسمح لها بأن تفرض السيطرة على مجريات الامور داخل المنظمة مما قد يمنحها الفرصة لتعديل واقعية ما تصوره هذه القوائم لكي يكون هناك اتساق بين مضمون هذه القوائم والاهداف المراد تحقيقها، وعليه يمكن القول بأن هذه الظاهرة تتسع في ظل اتساع فجوة التوقعات الناتجة عن عدم تماثل المعلومات بين معدي القوائم المالية ومستخدميها[2].

ونظرا لما يترتب عن هذه الظاهرة من تظليل وطمس للحقائق، والذي نجم عنه العديد من الفضائح والانهيارات لكبرى الشركات العالمية ، فقد لاقت اهتمام العديد من الباحثين والمهتمين، سواء على المستوى الفردي او على مستوى، وفي هذا السياق القى **Arthur Levitt** رئيس هيئة الأوراق المالية الاسبق **SEC** عام 1998خطابا مشهورا في مركز جامعة نيويورك للقانون والأعمال تحت عنوان لعبة الأرقام ، ادان فيه ممارسات المحاسبة الابداعية المستخدمة من قبل الشركات الامريكية، حيث بين أن هذه الشركات ما

---

[1]–امينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية –دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013-2014، ص120

[2]-Lan Sun & Subhrendu Rath**, Fundamental Determinants Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism: An Integration of earnings Management perspectives**, International Review of Business RESEARCH Papers, vol4,n4,2008,p 406

زالت مستمرة في استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية ، وان هناك العديد من الاسئلة اثيرت حول قدرة الشركات العامة على رقابة غش الادارة في عملية اعداد التقارير المالية[1].

وغالبا ما يشار الى المحاسبة الإبداعية **créative accounting** بعدة مسميات منها: ادارة الأرباح**Earning Mangement**، الهندسة المالية **Financial Engineering** ، تلطيف الدخل **Earning Smoothing** ، المحاسبة التجميلية **Cosmetic Accounting** ، وقد وجدت في الادبيات المالية والمحاسبية عدة تعريفات للمحاسبة الابداعية حيث تم تعريفها بعدة طرق مختلفة تعكس وجهة نظرهم وفرضياتهم لشرح هذه الظاهرة والدوافع التي تقف وراءها فضلا عن تصوراتهم الخاصة وفيما يلي عرض لاهم هذه التعريفات:

يرى الصحفي والمتخصص في مجال الأعمال**lan Griffiths 1986** " ان كل شركة في البلد تتلاعب بأرباحها بطريقتها الخاصة، و تستند كل مجموعة من الحسابات المنشورة الى الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة وحمصت بصورة كاملة، والارقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة، يتم تغييرها كليا من اجل حماية المذنب وإخفاء الجريمة، انها اكبر خدعة منذ حصان طروادة، هذا الخداع يكون معد بمذاق شهي جدا وشرعي بصورة كلية انها الحاسبة الإبداعية"[2].

ويشير المحلل الاستثماري **Smith 1992** " ان النمو الظاهري في الارباح والتي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليست النمو الاقتصادي الحقيقي[3].

اما كمال ناصر1993 من منظور اكاديمي فيرى بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الى ما يرغب المعدون من خلال الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها او جميعها"[4]

واما **Paralexies 2004** فيرى ان "المحاسبة الابداعية هي عملية متعمدة لاستغلال او انتهاك القانون او المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام وذلك لتقديم البيانات المالية وفقا للمصالح الذاتية المحددة

[1]–عماد محمد ابو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الأرباح (دليل من الأردن)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي" الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20– 21أكتوبر 2009، ص2–3

[2] - Artur Holda, Anna Stasze **, Definitions ,Perception and Functioning of creative Accounting in the theory and Practice of Different Languages Countries And Parts of the world, china-USA Business** Review,vol15,n5,2016,p208

[3] -Smith ,C.A, **Perspective on Accounting –Based Debt Convenant Violation**, The Accounting Review,vol68,n2,1992,p51.

[4]- Arbana Sahiti , Muhamet Aliu**, Creative Accounting-Nature ,Usage ,Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in practice in Kosovo**, European journal of economics and Business Studies. Vol7, n1,2017, p163

مسبقا"[1] ، ويعرفها **Ghosh 2010** " هي تعديل الارقام المحاسبية وفقا لما يرغب فيه مديرو الشركة وذلك من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد القانونية او تجاهل بعضها[2] .

وعرفها **shah & Butt 2011** " تشير المحاسبة الابداعية الى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، في حين تبقى ضمن اختصاص قواعد المحاسبة والقوانين بدلا من اظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة فهي تعكس ما تريد ابلاغه لأصحاب المصلحة[3].

واجمال لما سبق هناك قواسم مشتركة في تعريف المحاسبة الابداعية تتمثل في:[4]

- ✓ تعد المحاسب الابداعية شكلا من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ✓ تعمل المحاسبة الابداعية على تغيير القيم المحاسبية الى قيم غير حقيقية؛
- ✓ تعتبر ممارسات قانونية لأنها تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ ان ممارسي المحاسبة الابداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ✓ ممارسات عامة وشائعة ولا يمكن تجنبها بشكل مطلق.

من خلال الاطلاع على الادبيات السابقة توصلت الباحثة ان المحاسبة الابداعية هي كافة ممارسات التلاعب المحاسبي الغير اخلاقية التي يستخدم فيها محاسبو الشركات معرفتهم للتلاعب بالأرقام المالية واظهار القوائم المالية حسب ما يرغبون به مستغلين بذلك الثغرات في القوانين والبدائل المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية.

ثالثا: أشكال المحاسبة الإبداعية

عادة ما تستخدم الشركات المحاسبة الابداعية بطرق وممارسات مختلفة وبدرجات متفاوتة، تتعدد اشكالها وتتباين تصنيفاتها تبعا لدارسي هذه الظاهرة، حيث تحفل ادبيات المحاسبة الابداعية بالعديد من المصطلحات والمسميات التي تشير الى الممارسات الخفية للتأثير على البيانات المالية وتظليل مستخدمي القوائم المالية وبالتالي فهو مصطلح تندرج تحته جميع اشكال التلاعب ويأخذ الصور التالية:

---

[1] - Spyros Baralexis, **creative accounting in small advancing countries The Greek Case**, Managerial Auditing journal, vol 19.n3,2004,p440

[2] - Charles Kamau,Agnes Mutiso, Dorothy Ngui,**Tax Avoidance and Evasion as A factor Influencing Creative Accounting practice Among Companies in Kenya** ,journal of Business Studies Quarterly,vol4,n2,2012,pp77-84

[3] - Ali Shah, Safdar Butt, **Creative Accounting: A Tool to help Companies in crisis or a Practice to Land Them into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, vol16,2011, p 97

[4] – محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، الملتقى الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، التحديات، الفرص، الافاق، يومي 10-11 نوفمبر، عمان، الاردن،2009، ص 9.

1. ادارة الارباح: Earnings Management

تدير ادارة الشركات الارباح بشكل قانوني من خلال الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبشكل غير قانوني من خلال تطبيق اجراءات لا تتطابق مع تلك المبادئ، وان الممارسات المحاسبية التي تنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وهي اكثر خطورة على المستثمرين والدائنين من تلك التي تمتثل لها، والتي تتم عن طريق اختيار الادارة وسائل مصطنعة لتعظيم الأرباح، وتشكل هذه الأنشطة احتيالا من الادارة وقد يؤدي الى اجراء قضائي من اولئك الذين يعتمدون على المعلومات، وبغض النظر فيما اذا كان التلاعب بالدخل هو ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ام لا، فالنتائج الضارة على المستثمرين قد تكون نفسها[1].

تعد ادارة الارباح احد الاستراتيجيات المحاسبية التي يتسم بها السلوك الاداري عند التقرير عن نتائج اعمال الشركات والتي عن طريقها تتمكن الادارة من اظهار ارقام محاسبية مستهدفة مقدما ضمن المعلومات المنشورة على اداء الشركات لغرض تحقيق اهداف محددة[2].

1.1. مفهوم إدارة الأرباح

تعددت التعريفات التي تناولتها الابحاث والدراسات حول ادارة الأرباح، حيث تناول كل تعريف وجهة نظر محددة سواء من حيث الوسيلة المستخدمة للقيام بإدارة الأرباح أو الهدف منها وهذا ملخص لاهم التعريفات:

يرى **Shipper1989** "عبارة عن تدخل متعمد في عملية اعداد التقارير المالية لغاية تحقيق بعض المكاسب الخاصة"[3] ويشير **Scott2015** ادارة الارباح هي "اختيار المدير للسياسات المختلفة للتأثير في الارباح بغية تحقيق بعض الأهداف المحددة والابلاغ عنها"[4].

واورد في دراسة **kieso2012** بأنها " هي التوقيت المخطط للإيرادات والمصروفات والارباح والخسائر في معظم الحالات يتم زيادة دخل السنة الحالية على حساب السنوات القادمة"[5]

وتطرق لها عبد العال " هي محاولة الادارة للتلاعب بالأرباح لتحقيق اهداف مقدمة عن الارباح المتوقعة مثل توقعات المحللين المالين او التقديرات المسبقة للأرباح واستمرار تحقيق بعض اتجاهات المكاسب حيث ان تحقيق هذه التوقعات او التقديرات للأرباح، تهدف الى تشجيع المستثمرين على شراء

---

[1]– عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2015، ص 24

[2]– خالد بن رشيد العديم، رندة صالح الشبيب، **مدى اخلاقية ادارة الارباح دراسة استطلاعية، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال**، المجلد 6، العدد 1، 2019، ص65

[3] sarah Abu Alfadhael,Bilel jarraya, **Earnings management and Application in Saudi Arabia context: conceptual Framework an literature Review**, Accounting , Accounting,n7,2021,p2

[4] - Scott William, **financial Accounting Theory** ,7th,USA,2015,p372

[5] - Kieso Donald et al, **Intermedia Accounting**,15thEdition ,jhon Wieley & Sonsm New York,2013, p161

الاوراق المالية للشركة (القيمة السوقية للشركة فضلا عن زيادة مكافئات وحوافز الادارة حيث تم تصنيفها الى ثلاثة تصنيفات وهي:

✓ **ادارة الأرباح البيضاء white Earning Management:** وهي الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجات المحاسبية لترشيد معلومات وقرارات مديري الشركات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية، لا تكون مضرة بشفافية التقارير المالي.

✓ **ادارة الارباح الرمادية Grey Earning Management :** اختيار المعالجات المحاسبية التي تكون لأغراض تحقيق او تعظيم منفعة الادارة فقط ، ويكون هنالك تلاعب بالتقارير المالية ولكن ضمن حدود الاذعان للمعايير المحاسبية.

✓ **ادارة الارباح السوداء Black Earning Management:** استخدام وممارسة الحيل والخدع من اجل التحريف والاحتيال والتزييف للنتائج المالية للأداء الاقتصادي للشركة، تكون مضرة وتؤثر على الأداء الاقتصادي المالي الحقيقي للشركة فضلا عن انها تقلل من شفافية القوائم المالية بشكل كبير.

في ضوء ما سبق يمكن القول ان ادارة الارباح مصطلح يعبر عن تدخل متعمد من قبل الادارة لتحريف وتغيير اداء الشركة بغرض تحقيق مصلحة ذاتية او التأثير على الارباح الذي يؤدي الى تغيير المستثمرين لقراراتهم من خلال استغلال المرونة والسلطة التقديرية.

2.1. طرق ممارسة ادارة الارباح

هنالك العديد من الطرق والاجراءات المحاسبية التي تستخدمها الادارة من اجل ادارة ارباحها، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

أ. الممارسات الحقيقية لإدارة الارباح: تقوم على استخدام قرارات ادارية تتعلق بأنشطة الانتاج والاستثمار والمبيعات وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة، وان هذا النوع من الاجراءات والقرارات يهدف بشكل اساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الانشطة المختلفة وبالتالي التالي التأثير على رقم الارباح ومن اهم الاساليب الحقيقية[1]:

✓ **ادارة المبيعات والمشتريات:** تعتبر ادارة المبيعات من اهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات في ادارة ارباحها ويقصد بهما مجموعة من الاجراءات التي تتخذها الادارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة وبالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدي؛

✓ **ادارة المصاريف الاختيارية:** يمكن الشركة ممارسة ادارة الارباح من خلال التلاعب في المصروفات الاختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير؛

✓ **ادارة الانتاج :** يمكن للمؤسسات ادارة ارباحها من خلال التحكم في حجم الانتاج فمن خلال زيادة الانتاج يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتجة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة ومن

[1]–ابراهيم العدي، رنا صفوان، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات ادارة الارباح**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3، 2014، ص 392، 393.

ناحية اخرى تؤدي زيادة الانتاج الى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي الى تخفيض تكلفة المبيعات كل ذلك يقود الى زيادة الارباح ومن ثم الوصول الى رقم ربح مرغوب، هذا ويؤثر ما سبق سلبا على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من زيادة التدفقات النقدية الخارجة ومن ناحية اخرى فإن زيادة الانتاج يؤدي الى زيادة المشتريات بنسبة اعلى من زيادة مخزون اخر مدة بما يؤدي الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الارباح ، كما ان زيادة مخزون اخر مدة ستؤدي الى تحمل المؤسسة تكاليف تخزين مرتفعة وقد يتعرض المخزون للتلف خاصة اذا عجزت المؤسسة عن تصريفه.

ب.ادارة المستحقات: تعبر المستحقات عن الفجوة بين صافي الربح والتدفقات النقدية التشغيلية، كما يشير **yaari & Ronen** الى ان المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والاحداث التي تقوم بها الشركة وبالتالي هي المبدأ الذي يتطلب من الشركات الاعتراف ببنود الدخل والمصروفات عند الحصول على المنفعة وليس عندما يتم دفع النقد او استلامه[1]، و يرى **Joost** "ان ادارة الارباح على اساس الاستحقاق تقوم على التلاعب بالدخل بهدف تحصيل اعلى قيمة ممكنة من المكافئة للمدير التنفيذي مما يؤدي الى تقليل جودة الارباح ولا يعتبر هذا النوع مخالفا للمبادئ والقواعد المحاسبية لان للمدير الحق في تقدير الأساليب والطرق المحاسبية التي تستخدم لإعداد القوائم المالية[2] **اما** كمال محمد عيسى فيرى "ان نظام المحاسبة على اساس الاستحقاق – وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها–من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الارباح المعلنة ، ومن بين احكام التقديرات المحاسبية التي يمكن ان تؤثر على الارباح في اتجاه او أخر ما يلي:[3]

- ✓ تتطلب عقود الانشاءات طويلة الاجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفة الانجاز، وبالتالي يمكن للمديرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الاعمال وذلك بغرض تضخيم الأرباح؛
- ✓ يتطلب احتساب الاهلاك تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك وبالتالي يمكن ان يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الانتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الاهلاك بنية تضخيم الأرباح؛

[1] - Abraham Lincoln Ayisi et al, **Accrual Earning management, Real Earnings management And firm performance: Apnel DATA Analysis**, EPRA International journal of economics, business and management Studies, vol8,Issue 5,2021,p39

[2] - Joost Leonie, **A Comparison of Ethical Perceptions of Earnings Management Practices, South African** journal of economics and management Sciences, n4,2011, p424

[3] – سمير كامل محمد عيسى، **اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد2، المجلد 45، يوليو2008، ص ص16، 17.

✓ يجب ان يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمدرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ومن ثم تضخيم الأرباح؛

✓ يجب تصنيف التكاليف الى تكاليف انتاج وتكاليف فتريه، ويمكن للمدرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية، كتكاليف انتاج بدلا من تكاليف فتريه، مما يؤدي الى تدنية الصرفات ومن ثم تضخيم الأرباح؛

✓ يجب الاعتراف بأرباح بيع الاصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الاصول كالأوراق المالية والاصول الثابتة، مما يؤدي الى تدعيم الأرباح؛

✓ يجب اهلاك التكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الاصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح؛

✓ يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة اما مصاريف الصيانة غير عادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الاصل موضوع الصيانة ويمكن للمديرين تدعيم الارباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية؛

✓ يمكن للمدرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر وذلك بغرض زيادة المبيعات ومن ثم تدعيم الأرباح؛

✓ يجب ان يظهر المخزون بالدفاتر على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل، ويمكن للمدرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون ومن ثم ممارسة ادارة الارباح.

ج. **توقيت الأخذ بمعايير المحاسبة الملزمة:** عند اصدار معيار محاسبي ملزم جديد فإنه يتم اعطاء مهلة من الوقت، تقع عادة بين سنتين الى ثلاث سنوات قبل التطبيق الالزامي للمعيار، ولكن مع تشجيع التطبيق المبكر للمعيار، لذلك يتاح لإدارة الشركات اما التطبيق الفوري للمعيار او الانتظار لحين انتهاء الفترة البينية المتاحة للأخذ به[1].

د. **التغيرات الاختيارية للسياسات المحاسبية:** تمثل السياسات المحاسبية مجموعة من الطرائق والاجراءات التي تستعمل من ادارة الشركة في انتاج وتوصيل المعلومات المالية، فهي مجموعة من ادوات التطبيق العلمي التي يستعين بها المحاسب في تسجيل المعاملات وفي اعداد الكشوفات المالية للشركة، ويتضمن التغيير في طريقة محاسبية معينة والتحول من طريقة او سياسة متعارف عليها طريقة الى طريقة

[1]– طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية دوافعها–اساليبها –اثارها**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مرجع سابق، ص 238

و سياسة اخرى، مثلا تغيير طرائق تسعير المخزون من المعدل الموزون الى **FIFO** او تغيير طريقة اندثار الموجودات من طريقة القسط الثابت الى طريقة مجموعة سنوات العمر الانتاجي[1].

3. تمهيد الدخل: Income Smoothing

يعتبر أحد السلوكيات الغير قانونية التي تستخدمها الادارة في التأثير على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وادرجت العديد من الدراسات ممارسات تمهيد الدخل ضمن ادارة الارباح حيث عادة ما يؤخذ الاتجاه السالب في الاعتراف بالأرباح أي تخفيض النتيجة بهدف جعل الارباح أكثر استقرار وهذا بنقل النتيجة من سنوات ذات الدخل المرتفع الى سنوات ذات الدخل الضعيف.

1.3. **مفهوم تمهيد الدخل:** تعددت الصياغات المختلفة لمفهوم تمهيد الدخل الا انها تصب في معنى واحد، فقد ورد في الفكر المحاسبي العديد من التعريفات وهذا ملخص لأهمها:

يرى **Beidleman** 1973 **تمهيد الدخل** "هو التخفيض المتعمد للتقلبات حول مستوى معين من الارباح والتي تعتبر عادية ومتوقعة للشركة[2]، وعرفها كل الباحثتان **Mulford & Comiskey2002** تمهيد الدخل " بأنه تحريك الارتفاع الطبيعي في الارباح ويضمن خطوات لتخفيض دخل السنوات الجيدة لاستخدامها في السنوات البطيئة"[3].

واشار **Rivard (2003)** " على انها استخدام الادارة للتقنيات والاجراءات المحاسبية المقبولة للحد من تقلبات صافي الدخل" ويعرفها **Subramanyam & Wild(2009)** هي احد استراتيجيات ادارة الارباح يقوم المديرين من خلالها بتخفيض او زيادة الدخل المعلن للحد من تقلباته، ويتضمن عدم التصريح بها في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة ارباح[4].

وبالرغم من تعدد الصياغات المختلفة لمفهوم تمهيد الدخل، الا انها تصب في معنى واحد وهو طمس واخفاء الحقائق مؤقتا عن اصحاب الشأن الامر الذي يؤدي الى سوء توجيه الموارد بين مجالات الاستثمارات البديلة حيث يقوم على اساس افتراض ضمني هو المام المستثمرين بالطرق المحاسبية بصورة تمكنهم من التمييز بين الزيادة الحقيقية في الربح والزيادة المحاسبية في الرح الناتجة عن تطبيق السياسات والطرق المحاسبية الاختيارية[5].

---

[1]– عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2015، ص ص75،76

[2] -Hossein Etemadi,Sahar Sepasi, **A Relationship Between Income Smoothing practices and firms value in Iran,** Iranian economics Reviw,vol13,n2,2007,p26

[3] - Feddaoui Amina, **Using "Eckel" Model to Measure Income Smoothing practices: the Case of French companies** , International Journal of Economics and management Engineering ,vol12,n10,2018,p 1284

[4] - Richar .j ,Rivard, Eugene Bland ,**Hatfield Morris, Income Smoothing Behavior of U.S . Banks Under Revised International Capital Requirements**, International Advances in Economic Research, vol 9, n4, p 289.

[5]–سماسم كامل، **دور ابعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسة ادارة الارباح والحد منها دراسة تطبيقية**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر 2011، ص43

في ضوء ما تقدم ترى الباحثة ان تمهيد الدخل هو تدخل اداري مقصود للحد من التذبذبات والانحرافات غير المتوقعة في صافي الدخل من خلال استغلال المرونة التي اتاحتها المبادئ المحاسبية في اختيار الطرق والاجراءات المحاسبية.

2.2. طرق ممارسات تمهيد الدخل: تقوم مختلف المنشآت باستخدام انواع متعددة من تمهيد الدخل بهدف التخفيف وأحيانا الحد من تذبذب وعدم استقرار الدخل الناتج من الانشطة الاعتيادية للشركة حيث تتدخل إدارة الشركة وبصورة متعمدة لتغيير شكل البيانات المالية حيث يمكن ان يكون تمهيد الدخل بطريقتين اما تمهيد طبيعي **(Natural Smoothing)** وهي ناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الارباح في الشركة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها[1] او تمهيد مصطنع يأخذ اتجاهين، الاتجاه الاول هو التمهيد الحقيقي للدخل من خلال الصفقات والمعاملات الحقيقية ، ويتم ذلك من خلال اتخاذ بعض القرارات الادارية التي قد تؤثر على توقيت وقوع الاحداث المالية ومن ثم انعكاس ذلك على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وعلى جودة القوائم المالية ومن امثلة ذلك:[2]

- ✓ قيام الادارة بالتحكم في حجم وتوقيت بعض الاحداث والصفات الاقتصادية الأساسية؛
- ✓ الاختيار الفعلي لمشروعات معينة وتوقيت قرارات العمليات؛
- ✓ قرارات الاعمال مثل اختيار خطة الانتاج او مشروع بحوث وتطوير ؛
- ✓ تغيير انتاج المنشأة او قرارا ت الاستثمار في نهاية السنة على اساس معرفة الادارة بكيفية اداء المنشأة حتى هذا الوقت من السنة.

اما الاتجاه الثاني **التمهيد المصطنع** هو عبارة عن تلاعب محاسبي تقوم به الادارة لتمهيد الدخل، وهذا التلاعب ينقل أو الإيرادات من فترة محاسبية الى اخرى اي انه لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية[3].

المطلب الثالث: دوافع المحاسبة الابداعية

ان لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية دوافع معينة تعمل موجها لتحقيق بعض الأهداف المنشودة وهما ينسجم على ممارسات المحاسبة الابداعية، اذ تحدث هذه الممارسات عندما تكون هناك دوافع مسبقة لدى المديرين، وبناء على ما سبق فإن الاعتراف بوجود ظاهرة المحاسبة الابداعية متفق عليه ولكن ثمة جدل حول الدوافع المتعلقة بها والذي ادى بدوره الى الخلط بين ما يمكن اعتباره دافعا وما يمكن اعتباره اداء لممارسة المحاسبة الإبداعية، وعليه يمكن القول بأن اسباب لجوء المدراء الى ممارسات

---

[1]– عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، **مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الاردني**، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014، ص571.

[2]– فداوي امينة، **تمهيد الدخل كأثر حاسم لتبني المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية –IAS–IFRS IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24 و25 نوفمبر 2014، ص149.

[3]– عبير فايز، **مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الاردني** مرجع سابق، ص 572.

المحاسبة الابداعية عن طريق اعتماد اساليب محاسبية معينة وتفضيلها دون غيرها يعزى الى ما توصلت اليه نظرية المحاسبة الايجابية من فرضيات اساسية والمتمثلة في خطة المكافآت وفرضية الديون وفرضية التكلفة السياسية، كما ان نظرية الوكالة لها الدور الكبير في ظهور السلوك الانتهازي للوكلاء وخاصة في حالة غياب اليات تعاقدية لتحديد سلوك الوكلاء الانتهازين، وعلى ضوء ما سبق فان هناك دافعين رئيسين وراء ممارسة المحاسبة الابداعية وهم :[1]

✓ **الدافع الانتهازي: opportunistic** حيث يكون الدافع الاساسي هنا هو تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة ويكون للمحاسبة الابداعية تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشأة وبالتاي سيكون سلوك المدراء انتهازيا لتحقيق اقصى قدر من الثروة.

✓ **دافع الكفاءة** Efficiency: يكون الدافع هو الكفاءة عند التأثير على مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية عن طريق اظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد والمخاطرة وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة، وفيما يلي عرض لاهم الدوافع لممارسة المحاسبة الابداعية.

أولا: الحوافز التعاقدية (Contractual incentives)

اشار **healy and wahlen** ان المدراء يقومون بممارسات المحاسبة الابداعية لإظهار التقارير المالية بصورة تؤدي الى تضليل بعض اصحاب المصلحة حول الاداء الاقتصادي الاساسي للشركة او للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على ارقام المحاسبة التي يتم الافصاح عنها وقد يتجنب المدراء في بعض الحالات دفع توزيعات الارباح على المساهمين بينما في حالات اخرى يحتاجون الى اقتراض بعض القروض من المؤسسات المالية[2].

وفي السياق ذاته يرى **Johnson 2009** ان السبب الرئيسي للمحاسبة الابداعية يتمثل بالحوافز الممنوحة للإدارة والمستندة الى الارباح المتحققة، واشار الباحثين 19 **watts & Zimmerman** ان هذه الحوافز تمثل احد الدوافع الرئيسية في ممارسة ادارة الارباح المحاسبة الابداعية[3].

1. مكافآت الادارة Management Rewards

تعتبر من الدوافع الاساسية في ممارسة المحاسبة الابداعية حيث اثبت **Basaul 2014** ان تعويضات المدراء في كثير من الاحيان ترتبط بالأداء المالي للشركة حيث يتم مكافأة المدراء بناء على الاداء المالي في العديد من الشركات سواء من حيث التعويضات المباشرة مثل الرواتب والحوافز او بشكل

---

[1]–ا سعد محارب سليمان بالقاسم، **أثر الافصاح عن الاستدامة على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاسلامية العالمية، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن،2017، ص ص14،15.

[2] -Charles Guandaru Kamau,**Effect of Management Practices on Creative Accounting Ammong Corporation Listed at The Nairobi Securties Exchange**, A thesis submitted in partial fulfillment for the degree of Docto ,jomolenyatta, university of Agriculture and technology,2016,p21

[3]– عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2015، ص50

غير مباشر مثل المكانة والترقيات المستقبلية والامن الوظيفي، واعتبرت دراسة كل **healy 1985 & Lewellen1987** من اوائل الدراسات التي توصلت الى ان المدراء يعتمدوا على اساليب وبدائل محاسبية معينة لتعظيم مكافآتهم وخلصت الى ان المدراء القريبين من سن التقاعد يركزون على المدى القصير ويقللون من انفاقهم على البحث والتطوير اذا كانت مكافآتهم مرتبطة بمقياس الاداء القائمة على المحاسبة[1].

2. عقد الديون Debet Contracts

ان تجنب مخالف اتفاقيات عقود الدين من اهم دوافع المحاسبة الابداعية باعتبار هذا النوع من المحاسبة الابتكارية سيساعد المديرين من تحويل الثروة من حملة الدين الى حملة الاسهم وذلك من خلال زيادة توزيعات الارباح، والاقتراض الاضافي، وجعل صافي الثروة يقلل عن الحد الادنى المطلوب من قبل المقرضين، ان العلاقة الايجابية بين نسبة الدين الى حقوق الملكية واستخدام الاجراءات المحاسبية لزيادة الدخل يفسر عادة كدليل ان المديرين استخدموا الاجراءات المحاسبية الابداعية للتخلص من قيود عقود الديون.

واثبتت دراسة **Begley 1990** انه لكثرة النزاعات الناتجة عن تعارض المصالح بين الدائنين والمساهمين فإن عقود الدين غالبا ما تتضمن شروطا لتقيد الادارة للحد من النزاعات وتتمثل في قدرة الادارة على سداد توزيع الارباح على المساهمين او اصدار ديون جديدة او طلب الدائنين منحهم الحق في سداد الديون مبكرا اذ لم يتم الحفاظ على حد ادنى من الارقام المحاسبية لذا قد تتحمل الادارة ما يسمى بتكلفة الوكالة والناتجة عن التصرفات المقيدة او بسبب تكلفة سداد الديون او اعادة التفاوض على اصدار الدين لحذف القيود لذلك فإن الادارة تلجأ الى ادارة المكاسب لتقليل احتمالات انتهاك قيود الديون وذلك بهدف زيادة الارباح[2].

التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة في السوق Positive impact on the company's reputation in the market

في بعض الاحيان تستخدم اساليب المحاسبة الابداعية بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية او الاستثمارية من تحقيق التحسن بشكل طبيعي وبدون تدخل ادارة المؤسسة، واذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل ادارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا امام مساهميها[3].

---

[1]– امحارب سعد سليمان بالقاسم، **أثر الافصاح عن الاستدامة على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، مرجع سابق، ص15

[2]– ابراهيم جبر الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على اسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الاسلامية سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 17، العدد الاول 2009، ص ص827، 828

[3]– فاطمة الزهراء مومن ، مهاوات لعبيدي، **أثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 4، 2018، ص202

ثانيا: حوافز ترتبط بسوق المال Incentives related to the money market

ان الاستخدام الواسع للمعلومات المحاسبية المنشورة من جانب المستثمرين والمحللين الماليين لتحديد قيمة الاسهم يمكن ان يخلق دافع لدى المديرين للتلاعب في رقم الربح في محاولة للتأثير على اداء اسعار الاسهم في الاجل القصير ،حيث تقوم الشركات بإدارة ارباحها لزيادة صافي الربح وذلك لإصدار اسهم جديدة بهدف زيادة اسعارها، وبعض الشركات تستخدم ممارسة ادارة الارباح في العام الاول بعد الاكتتاب العام لزيادة سعر السهم وثروة الملاك في الاجل القصير، كما ان العديد من الشركات التي يجب ان تعلن عن خسائر تقوم بممارسة المحاسبة الابداعية بهدف تجنب الاعلان عن تحقيق خسائر او انخفاض ارباحها للتأثير على قرارات المستثمرين[1]، ويتفرع عن هذه المجموعة عدة حوافز تتمثل:

1. تأثيرات سعر السهم Stock Price Effects

يسعى المستثمرون ويدفعون في النهاية اسعار اعلى مقابل قوة الكسب للشركة حيث تمثل قدرة الشركة على توليد سلسلة مستقرة ومستدامة من الأرباح التي توفر التدفق النقدي واحتمال النمو فيهما اهمية للمستثمرين سواء كانت هذه الارباح والتدفقات النقدية للفترة الحالية او الجارية ، والمنشآت التي ترغب في ان تنقل قدرة كسب اعلى للمستثمرين تميل الى رؤية الافضلية تأثيرا على اسعار اسهمها، وبالنسبة للشركة فإن سعر السهم الاعلى يزيد من تقييمها السوقي ويخفض من تكلفة رأس المال اما للمدرين الذين لديهم حقوق الخيارات في حصص الملكية فإن سعر السهم الاعلى يزيد من ثروتهم الشخصية، والمحاسبة الابداعية احدى الطرق التي تساهم في تعزيز اسعار الاسهم[2]، وحسب دراسة Effiok & Eton2012 فإنه يوجد علاقة ايجابية ومباشرة بين سعر السهم والتقلبات او الارباح المبلغ عنها او المتوقعة[3].

2. التطابق مع توقعات المحللين الماليين Matches the expectations of financial analysts

اشارت دراسة ابراهيم 2011 الى ان الغرض الاساسي لهذا الدافع هو ضمان بقاء واستقرار منشآت الاعمال في سوق المنافسة ، ويتم ذلك من خلال مقابلة تنبؤات المحللين للتأثير على اداء سعر السهم في الاجل القصير، فالأثار السلبية المترتبة على انخفاض الارباح عن تنبؤات المحللين ، قد تؤدي الى هبوط اسعار الاسهم في سوق الأوراق المالية كرد فعل طبيعي لهذا السوق اتجاه انخفاض الارباح، حيث اشارت دراستي Dechow & Skinner الى ان السبب الاكثر اهمية في مجال التلاعب المحاسبي هو التأثير على سوق الاوراق المالية في الاجل القصير واوضحت دراسة **Graham et a**l الى ان المديرون

---

[1]– المنصور محمد السيد، **أثر تبني معايير التقارير الدولية على العلاقة بين ادارة الارباح والاداء المالي للشركات الصناعية، الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، الاسكندرية، مصر، مج 21، العدد 2، 2017، ص 12

[2] –Mulford ,C.w, Comisky, **The financial numbers game: Detecting creative accounting practices** ,New York ,2011.p5

[3] - Effiok Sunday, Okon Eton, **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**, International Journal of Business Research and Mangement,vol3,n1,2012,p35

التنفيذيون يعتقدون ان الارباح ذات اهمية للأطراف الخارجية لمنشآت الاعمال وان مقابلة او تجاوز تنبؤات المحللين الماليين والارباح السابقة للمنشأة يعد ذا اهمية لبناء المصداقية مع اسواق المال واسعار الاسهم[1].

3. التعامل من الداخل Dealing from the inside

يمكن للمدراء الذين يشاركون التعاملات من الداخل في اسهم شركتهم باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية تأخير خروج المعلومات الى السوق الامر الذي يعزز فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة[2].

4. مشاركة الادارة في الملكية Management participation in ownership

يعتبر التفاعل بين هيكل الادارة والملكية وعلاقتهما بإدارة الارباح موضع تركيز العدي من الباحثين وذلك للكشف هل لمشاركة الادارة بالملكية او عدم مشاركتها تأثير على المستحقات الاختيارية للتسويات المحاسبية، حيث ان زيادة استقلالية الادارة عن الملكية قد يؤدي الى زيادة محتملة في قدرة الادارة وفي دوافعها للقيام بالاختيار المحاسبي للتسويات المحاسبية وذلك بغية الوصول الى هدف تعظيم المنفعة[3].

ثالثا: الدوافع التنظيمية Organizational motives

يفرض العديد من الجهات الرقابية والتنظيمية مجموعة من القوانين والتشريعات التي تلزم الشركات بإتباعها منها قوانين الضريبة ومكافحة الاحتكار فمثلا تشكل التغيرات في معدلات الضرائب حافزا قويا لدى الشركات لممارسة المحاسبة الابداعية فقد تقوم الادارة بتحويل الدخل من الفترات ذات المعدل المرتفع الى الفترات ذات الدخل المنخفض وذلك لتخفيض العبء الضريبي ، كما تشر تقلبات الارباح ذات دلالة بالنسبة للجهات التنظيمية ففي حالة زيادة الارباح بدرجة كبيرة فإن هذا يشير الى وجود احتكار ، اما في حالة انخفاض الارباح بدرجة كبيرة فهذا مؤشر تعثر الشركة وفي كلتا الحالتين تلجأ الادارة لممارسة المحاسبة الابداعية لتجنب تدخل الجهات التنظيمية[4].

---

[1]– حسين علاء، علي احمد، **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسة ادارة الارباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول اسهمها في سوق الاوراق المالية المصرية**، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 19، العدد 1، 2015، ص9.

[2] – M.M.Goyal ,**Creative Accounting: A Devious Tool Accounting** ,International Research Journal of Managemt Sociology &Humanity ,vol3,Issue1,P 601

[3]– عمر عيسى جماني ، **سلوك تمهيد الدخل في الاردن –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، ص 121

[4]– متولي السيد متولي عطية، **قياس أثر ادارة الارباح والتدفقات النقدية التشغيلية على عوائد الاسهم –دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة**، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص17

1. تجنب التكلفة السياسيةAvoid political cost

تتمثل تلك التكلفة في الاعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والانظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب او تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ ادارة الوحدات الاقتصادية الى تبني ادارة المكاسب او اختيار سياسات محاسبية تؤدي الى تخفيض هذا الربح وذلك كي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك الوحدة، وحسب دراسة Hang & wong اتضح ان الزيادة المفاجئة في اسعار المشتقات النفطية في محطات تزويد الوقود مباشرة بعد حرب الخليج الثانية ، ولد استياءات عامة وحراكا سياسيا نتيجة الارتفاع في الاسعار و نتيجة لذلك قامت ادارة الشركات بممارسة المحاسبة الابداعية لكي تتجنب التكاليف السياسية[1].

2. تخفيض ضريبة الدخلIncome tax reduction

ان من اهم دوافع المدرين لإدارة الارباح دافع ضريبة الدخل وذلك من خلال اختيار المديرين للطرق المحاسبية التي تقلل من القيمة الحالية المتوقعة لمدفوعات الضرائب ومن احد تلك الطرق المستخدمة لتحقيق الغض طريقة تقييم المخزون السلعي وخاصة FIFO&LIFO فعلى سبيل المثال عند اختار المديرين ل FIFO&LIFO فإن ذلك سيؤدي الى تغيرات في التدفق النقدي للوحدات الاقتصادية نتيجة لتأثير طرق المخزون على الارباح الخاضعة للضريبة فالوحدات الاقتصادية عادة تستخدم FIFO عند زيادة الاسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي الى زيادة الضرائب وانخفاض في التدفقات النقدية، اماLIFO تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية مما يؤدي الى انخفاض الضرائب وزيادة التدفق النقدي لذلك فإن دافع الضريبة لتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية هو دافع رئيسي ليؤثر على قرارات المديرين لتطبيق سياسة محاسبة المخزون[2].

يمكن القول بأن لجوء الشركات لممارسات المحاسبة الابداعية يكون بناءا على دافعين رئيسين وهما دافع انتهازي او دافع الكفاءة وان توقيت وحدة المحاسبة الابداعية يتوقف على طبيعة الحوافز التي يمكن تؤثر على الادارة وتدفعها نحو ممارسة المحاسبة الابداعية، حيث يمكن ان تكون دوافع تعاقدية او دوافع متعلقة بسوق راس المال والتوقعات المستقبلية او دوافع تنظيمية، وهذه الدوافع لا تضفي أي مزايا اقتصادية للشركة وانما تؤثر على مستقبل الشركة على المدى البعيد حيث من الممكن ان تقود الشركة الى هاوية الافلاس.

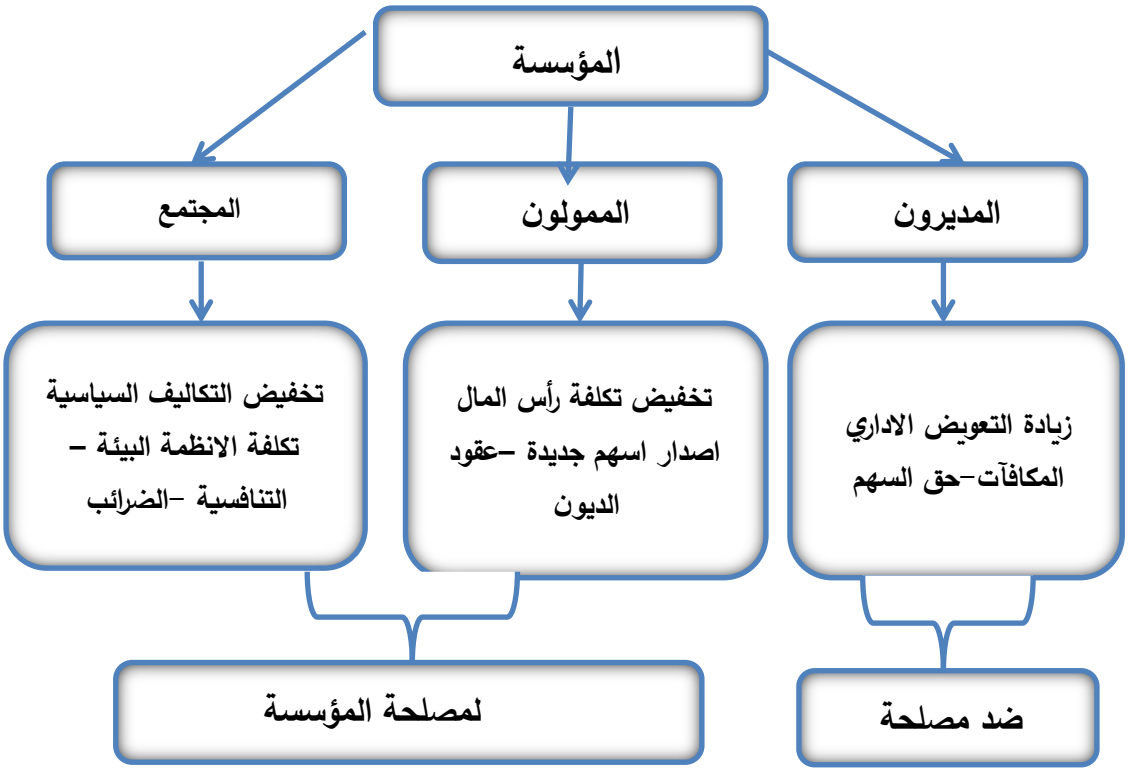
بعد المناقشة السابقة لاهم حوافز ودوافع المحاسبة الابداعية يمكن تلخيص الحوافز من خلال الشكل التالي:

---

[1]– عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2015، ص50.

[2]– جبر ابراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على اسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مرجع سابق، ص 826.

الشكل رقم (02-05): دوافع المحاسبة الإبداعية



Source: Balaciu Dina, Pop Cosmina Madalina: **Is Creative Accounting a form manipulation**?, journal accredited CNCSIS-Category B+ Tom xvll,vol111, University of Oradea, Faculty 0f Economics,2008, p 936

المطلب الرابع: مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

ان التغير في استخدام البدائل المحاسبية الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية فتح المجال امام معدي القوائم المالية على التلاعب بها بشكل قانوني من خلال الاستفادة من تعدد البدائل الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية في الكثير من البنود والعناصر واختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتناسبة واهداف الشركة، اما في البيئة الجزائرية يعتبر النظام المحاسبي المالي نقطة مهمة لإلقاء الضوء على المحاسبة الابداعية من خلال المداخل المحاسبية والثغرات التي يتيحها والتي تمكن المحاسبين من عملية المفاضلة بين طرق اعداد القوائم المالية مما يسمح بالتلاعب وتزييف النتائج و هو ما سنتطرق اليه من خلال هذا المطلب.

اولا: المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية

اهتم النظام المحاسبي المالي بالمرونة ومنح هامشا من الحرية للمسيرين التي تمكنه من اختيار البدائل والسياسات المحاسبية المناسبة وأهداف الشركة، ومن أمثلة هذه البدائل:

1. **التغير في طريقة اهتلاك التثبيثات:** يسمح النظام المحاسبي المالي بالاختيار بين ثلاث طرق للإهتلاك وهي الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الانتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور بصفة صادقة، و يجب ان تدرس دوريا، طريقة الاهتلاك

المدة النفعية المطبقة على التثبيثات العينية ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، واذا تبين ان مثل هذا التغيير أمر ضروري فغنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي ويضبط المبلغ المخصص للإهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية[1].

مما سبق يتبين لنا ان النظام المحاسبي المالي فتح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية من خلال ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في اختيار طريقة الاهتلاك وفي تغيير تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة.

2. التغيير في سياسة تقييم المخزون: يتيح النظام المحاسبي المالي اكثر من طريقة لتقدير مخزون اخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق احداهما، حيث نجد طرية الوارد اولا الصادر اولا ، وكذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وبالتالي يمكن تطبيق احدى الأساليب السابقة للوصول الى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون اخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، الا اذا تم افتراض ثبات اسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث، وبالتالي فإن الادارة تختار الطريقة الاكثر تناسبا مع اهدافها وهو ما يفسح المجال للممارسة المحاسبة الإبداعية[2].

3. السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: تتضمن العقود طويلة الأجل انجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع او خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، وقد الزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الاجل وفق طريقة التقدم في الانجاز الا انه سمح بتطبيق طريقة الاتمام اذا كان نظام معالجة الكيان او طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة[3]، غير ان الادارة يمكنها ان تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة على باقي الاطراف.

ثانيا: المداخل المتعلقة بالفروض والمبادئ المحاسبية

تضمن النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 2007-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 2008-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق احكام القانون رقم 2007-11 على جملة من المبادئ والفروض، الا ان البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

1. أساس الاستحقاق: وفقا لهذا الفرض يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الحداث والعمليات المحاسبية وقت التعاقد أي فور التعهد بها ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 8-156 والتي تنص على تتم محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس

---

[1]- القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص9.

[2]- امينة قوشيش ، الأخضر لقليطي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، المجلد 13، العدد 02، 2019، ص118.

[3]- القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص18.

محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات او الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسة المحاسبة الإبداعية[1].

2. الاهمية النسبية: دعم النظام المحاسبي المالي في اطاره التصوري مفهوم الأهمية النسبية مع وضع ارشادات للتطبيق حيث يقضي هذا المبدأ وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي 8-156 بأن البند يكون ذا أهمية نسبية اذا كان حذفه او اهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة، وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي فقد أشار بشكل غير مباشر الى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية ، وهذا بالنسبة لتحديد الاهمية النسبية للبنود المراد دمجها او لمستوى الدمج نفسه وهذا ما يفسح المجال لممارسة اساليب المحاسبة الابداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية ودمج المبالغ لخدمة أهداف الادارة[2] .

3. مبدأ الحيطة والحذر: نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 8-156 الى ان تطبيق هذا المبدأ يجب ان لا يؤدي الى تكوين احتياطات سرية او مؤونات مبالغ فيها ، ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المحاسبية التي تثير جدلا كبيرا وتفتح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل ويتجل ذلك من خلال خلق احتياطات سرية او مخصصات بأكثر مما يجب او التخفيض المعتمد للأصول والإيرادات او التضخيم المتعمد للخصوم والمصارف[3].

4. مبدأ الثبات في اتباع النسق: تعرف كذلك بالتماثل وهي خاصية ان توفرت مكنت المستخدم من اجراء المقارنات فالمقصد بالثبات هو تطبيق المؤسسة لنفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى، ولا يعني ذلك ان المؤسسات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية لأخرى وانما يمكنها تغيير الطريقة فقط لما تكون الطريقة المعتمدة حديثا احسن من القديمة، واذا تمت الموافقة عليها فالمؤسسة ملزمة بالإفصاح عن طبيعة واثر هذا التغيير المحاسبي في البيانات المالية الخاصة بالفترة التي تم فيها التغيير إلا ان النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة رغبة المؤسسة في تحسين القوائم المالية ونص على هذا من خلال المواد 40/39/38/37 من الفصل 11/7 والذي جاء فيه:[4]

---

[1]- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، **واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية-دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012- 2013**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015، ص63.

[2]- اسيا لعروسي، **ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل انظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص271.

[3]- امينة قوشيش ، الأخضر لقليطي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سابق، ص 117.

[4]- فريدة كافي ، عيادي السعدي، مداخل المحاسبة الابداعية للتقارير المالية في المؤسسات الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 2، العدد 1، 2018، ص 38

✓ **المادة 37:** يمكن ان تلجا المؤسسة الى تغيير التقديرات المحاسبية او الطرق المحاسبية اذا كان الغرض منها تحسين الكشوف المالية؛

✓ **المادة 38:** يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية أو الظروف التي على اساسها التقدير أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛

✓ **المادة 39:** تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والاسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف اعداد وعرض القوائم المالية، ولا يتم اي تغيير في الطرق المحاسبية الا إذا فرض في إطار تنظيم جديد او إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني؛

✓ **المادة 40:** تحدد كيفيات اخذ التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

ثالثا: مداخل متعلقة بالتقديرات والحكم الشخصي

تمثل البنود التي يتطلب اعدادها تقديرات محاسبية وسيلة فعالة لإدارة النتيجة حيث يستغل معدو القوائم المالية المرونة الممنوحة لهم في التقدير وصعوبة اثبات عدم صحته للتأثير على النتيجة ويزداد احتمال اللجوء لهذه الممارسات في ظل النظام المحاسبي المالي نظرا لتفضيله تقييم بعض الأحداث والبنود بناءا على جوهرها او قيمتها العادلة او قيمة منفعتها التي تحتاج لحسابات اكتوارية تقوم على تقديرات شخصية[1] ومن امثلة التقدير:[2]

✓ تحديد التقديرات المتعلقة بانخفاض قيمة التثبيثات، كما نص عليه المعيار 36 والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، وتتمثل اهم التقديرات في تقدير التدفقات النقدية، تحديد القيمة في الاستخدام، تقدير الفرات الزمنية التي يتم تقدير التدفقات النقدية لها، وتقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية للوصول الى قيمتها الحالية؛

✓ تقدير القيمة العادلة؛

✓ تقدير القيمة البيعية حيث تبنى على افتراضات معينة مثل القيمة البيعية بناءا على عملية تبادل حقيقية حيث لا يوجد عملية بيع في حد ذاتها ويمكن ان يكون ذلك مقبولا لأصول لها سوق نشط مثل الاوراق المالية ولكن لا يمكن ان يكون ذلك مقبولا لأصول غير متداولة، وكذلك ان مفهوم السوق النشط يتوفر على مجموعة من الشروط ليس من السهولة تحققها.

اما فيما يتعلق بالحكم الشخصي فيعتبر من اهم المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الابداعية ففي الكثير من الاحيان يستخدم الحكم الشخصي في المحاسبة، فتارة يتم استخدامه بصورة مباشرة مثل تحديد الاهمية النسبية لقيمة المصروفات لتفريق الإرادية منها عن الرأسمالية وتارة يستخدم

[1]–عادل بولنجنيب، الطيب لحليح، **أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على ادارة النتيجة** –دراسة تحليلية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 6، العدد 4، 2019، ص307

[2]– اسيا لعروسي، **ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل انظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 270

الحكم الشخصي متخفيا وراء تعدد البدائل ليتم اختيار البديل المناسب، او وراء التقدير بتأثره في التشاؤم أو التفاؤل في عمليات التقدير، وكذلك عند عملية اعادة التقييم، وقد يكون الحكم الشخصي مرتبط بالنية مثل التفرقة بين الانواع المختلفة للاستثمارات بين المتاحة للبيع او مقتناه للمتاجرة او الاحتفاظ بها لحين الاستحقاق، وقد تتداخل النوايا ويكون ظاهرها ليس كباطنها، وتقوم المؤسسة باختيار وقت معين لتحويل هذه الاستثمارات من مقتناه للمتاجرة الى متاحة للبيع او العكس، ولا توجد حدود فاصلة واضحة تحكم النوايا الا الصدق والموضوعية لذلك فالموجه للتحكم الشخصي هو الأخلاقيات[1].

رابعا: مداخل متعلقة بالقوائم المالية

بغية تحقيق الاهداف التي سطرها المسيرون هناك العديد من الوسائل التي يمكن استعمالها لتحقيق ذلك، عن طريق وجود مجموعة من الخيارات المحاسبية المتاحة اين يكون لها تأثير على نتيجة المؤسسة او على عرض القوائم المالية، حيث ترتكز اجراءات واساليب المحاسبة الابداعية على عناصر مؤثرة على تقييم عناصر القوائم المالية والمتمثلة في مجموعة المعلومات المحاسبية والمالية والتي تعتبر ملخص العمليات التجارية والمالية التي تقوم بها فقد تختار الادارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي تعظيم الارباح او تخفيضها ذلك تبعا لاستراتيجياتها دون النظر للبديل الاكثر مصداقية وتعبير عن واقع نشاط المؤسسة[2].

من خلال الدراسات التي تناولت تقسيم اساليب المحاسبة الابداعية فقد تم تقسيمها من عدة زوايا يمكن تلخيصها كالاتي[3]:

❖ **من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:** تقسم اساليب المحاسبة الابداعية الى اساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام ومعايير المحاسبة حيث اشار Beneis,2006 الى ادارة الاستحقاق هي استخدام معالجات محاسبية مسموح بها طبقا للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الاداء الاقتصادي بالشركة وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر عمدا بهدف التظليل والتلاعب او سوء فهم كما تشتمل على اساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ او المعايير المحاسبية.

❖ **من حيث نوع التأثير** على القوائم المالية: تنقسم الى اساليب مؤثرة على المضمون والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر عن ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه ويرتبط هذا المضمون بمجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد التي اعداد القوائم المالية وفقا لها، كما تشمل المحاسبة الابداعية على اساليب مؤثرة على الشكل ولكي يحقق

---

[1] – نفس المرجع السابق، ص 149

[2] – سفيان بن بلقاسم ، رزقي اسماعيل، **ممارسات المحاسبة الابداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية**، مجلة معارف، السنة العاشر، العدد 20، 2016، ص88.

[3] – عوض الله جعفر، الحسين ابو بكر، **أثر تطبيق اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على مستوى التحصيل الضريبي في السودان**، مجلة جامعة السلام، العدد السابع، ديسمبر2018، ص 158.

مضمون القوائم المالية الغرض منه لابد من ان يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها فمن خلال اعادة التبويب الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الاداء الحقيقي للشركة مع ان التغير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية الا انه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة

❖ **من حيث طبيعة الاساليب:** قد تستخدم المحاسبة الابداعية في تأثيرها على القوائم المالية اساليب حقيقية او اساليب وهمية.

1. قائمة المركز المالي (الميزانية)

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، حيث ان المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب ان تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها ان اغلب الاصول والالتزامات تقيم بالكلف التاريخية كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين [1] وفيما يلي عرض لفرص التلاعب في قائمة المركز المالي:

[1]– ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الابداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية –دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية،** مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة الحادية عشر، المجلد التاسع، العدد 32 ،2015، ص 245.

الجدول رقم (02-04): أساليب المحاسبة الابداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي

البند	اجراءات المحاسبة الإبداعية
الاصول الغير ملموسة	يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول الغير الملموسة مثل العلامات التجارية، اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول الغير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة المشترات
الأصول الثابتة	لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق
التلاعب بالأصول المتداولة	• **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية، إضافة الى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار • **النقدية:** يتم التلاعب في هذا البند وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية • **الذمم المدينة:** يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها واجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الاجل على انها متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة. • **المخزون:** في هذا البند ترتكز عمليات التلاعب وممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة اضافة الى عمليات التلاعب في اسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون
التلاعب بالالتزامات طويلة الاجل	• وتشمل التلاعب في المطلوبات المتداولة مثل عدم ادراج الاقساط المستحقة من خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة. • التلاعب في المطلوبات طويلة الأجل مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل بهدف تحسين نسب السيولة.
التلاعب برقم الاستثمارات طويلة	كتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة

الأجل	الاجل.
الموجودات الطارئة	حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها مثل اثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعاوي قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم
حقوق المساهمين	مثل اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

المصدر: عادل نقموش، **الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها في الجزائر**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، 2019، ص 7

2. مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

يمكن استعراض اهم الاساليب المستخدمة للتلاعب في جدول حسابات النتائج من خلال الجدول التالي

الجدول رقم (02-05): أساليب المحاسبة الابداعية للتلاعب بقائمة الدخل

البند	اجراءات المحاسبة الابداعية
ممارسات خاصة بالإيرادات	• **تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك:** حسب الاصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل • **تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية او مزيفة • **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطرية في قيام ادارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من خلال استخدام عدة اساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تعتبر من الاساليب الشائعة اذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن الشركة من خلال زيادة إيراداتها وارباحها في الوقت الذي يكون اداؤها سيئا. • **نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة:** تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر الحاحية، وعادة ما تستخدم هذه الطرية عندما تكون اوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح الى فترات مستقبلية تعتقد ادارة الشركة ان تكون عصيبة، ومن المعروف محاسبيا ان الإيرادات يجب

	ان تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها اذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة نفسها.
ممارسات خاصة بالمصاريف	• **نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة:** ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، ومن المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال قد تؤدي الى تحقيق منافع قصيرة الاجل مثل الايجارات، الرواتب والاعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات تؤدي الى منافع بعيدة الاجل، مثل المباني والآلات التي تعد اصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الاجل وفي بعض الاحيان تصبح هذه الاصول عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل. • **نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:** تستخدم هذه الاساليب في الاوقات التي تواجه فيه الشركات اوقات صعبة، لان تراجع الاعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين العمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل ان المستقبل سيكون أفضل. ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على حسن فليح مفلح القطيش، **أساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان** مجلة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون،2011، ص 365.

3. قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة الدخل جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ويهدف اعداد هذه القائمة الى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة ومن أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية[1].

✓ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية والعكس وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

[1]– فاطمة الزهراء مومن ، مهاوات لعبيدي، **أثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 4، 2018، ص 206.

✓ تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية وبالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

✓ تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال ازالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، اذ ان اي نقد يتم تسليمه نتيجة العمليات غير المكتملة او نتيجة للتخلص منها يمكن اعتباره ناجما عن نشاطات استثماري، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم ازالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة او التخلص منها من الصافي؛

✓ التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية او غير تجارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

4. مداخل ممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة ربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، ان بنود هذه القائمة معرضة للتلاعب من خلال اجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المحتسب، والتي تمارس من أجل اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر السابقة وارصدة العملات الاجنبية[1]، وتتكون هذه القائمة من 3 عناصر وهي:[2]

✓ **رأس المال المدفوع:** وينقسم رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم)، رأس المال الإضافي (علاوة أو خصم إصدار الاسهم وأسهم الخزينة)، ويتعرض رأس المال المدفوع الى تغييرات تتمثل في زيادة رأس المال والناتجة عن استثمارات اضافية يقدمها المساهمون، او تخفيض رأس المال والناجم عن توزيعات رأس المال بحث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع؛

✓ **رأس المال المكتسب (الارباح المحتجزة):** وتشمل التغييرات التي تحدث في ثلاث مصادر تتمثل في رصيد الارباح المحتجزة اول الفترة المالية من تصحيح اخطاء سابقة وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل.

---

[1] – فريدة كافي ، عيادي السعدي، **مداخل المحاسبة الابداعية للتقارير المالية في المؤسسات الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF**، مرجع سابق، ص36.

[2] –أسيا لعروسي، **تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر –دراسة استطلاعية**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة–، الجزائر، 2019، ص160

✓ **رأس المال المحتسب:** وتشمل التغيرات التي تحصل في ثلاث مصادر ايضا، وتتمثل في مكاسب أو خسائر اعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة ارصدة العملات الاجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية (نماذج قاسها، انعكاساتها ومنظورها الاخلاقي)

المطلب الأول: نماذج قياس المحاسبة الابداعية

تعتبر ظاهرة المحاسبة الابداعية من الظواهر التي هي بحاجة الى جهود كبيرة لاكتشافها والحد منها، حيث ظهرت العديد من الابحاث والدراسات التي حاولت تقديم نماذج اقل تحيز وأكثر دقة وقدرة على تحديد درجة ممارسة الشركات لمثل هذه الممارسة ومعرفة مدى استغلالها للمرونة المتاحة لها وجاء هذا خدمة لأصحاب المصلحة ووضعهم بحقيقة عمل الادارة وذلك بغية مساعدتهم في اتخاذ قرارتهم، وفي هذا الصدد قدم الفكر المحاسبي مجموعة من الدراسات والنماذج التي تهدف لقياس مقدار التلاعب المحاسبي.

أولا: نموذج المستحقات Accruals Model

من المعروف ان اساس الاستحقاق هو من الاسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها في عرض البيانات المالية، اضافة الى ذلك يمكن استخدام التقارير في اثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الادارة[1]، حيث يعد من اكثر المداخل استخداما من قبل الباحثين لقياس ممارسات ادارة الارباح حيث يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات التي تخص المدة الحالية.

وتعرف المستحقات الاجمالية بأنها ذلك الجزء غير النقدي من الدخل، ويقاس بالفرق بين الدخل على اساس الاستحقاق والدخل غلى الاساس النقدي، اذ ان الارباح تتكون من التدفقات النقدية والمستحقات، والاخيرة تمثل الفرق بين صافي الدخل والتدفقان النقدية من الانشطة التشغيلية، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:[2]

اجمالي المستحقات= صافي الدخل – التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية

اجمالي المستحقات= المستحقات الغير الاختيارية+ المستحقات الاختيارية

---

[1]– محمد محمود جاسم، **أسعد منشد محمد، انعكاسات القواعد المحاسبية على ادارة الارباح، مجلة كلية التربية الاساسية**، جامعة بابل، العدد 5، 2011، ص 453

[2]– عباس حميد يحي التميمي، **حكيم حمود فليح الساعدي، ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2015، ص ص75–76.

✓ **المستحقات غير اختيارية (Non-Discretionary Accruals):** تنشا نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، وهذه طبيعة نظرا لمستوى اداء المؤسسة، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، العوامل الاقتصادية الاخرى.

✓ **المستحقات الاختيارية(Discretionary Accruals)** : تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اختيار البدائل المحاسبية وكذا نتيجة للتقديرات والاحكام التي يصدرونها عند تطبيقها[1]، ويتم تقدير المستحقات الكلية وفق منهجين وهما:[2]

1. منهج الميزانية العامة (Balance sheet Approach)

وفقا لهذا المنهج يمكن حساب المستحقات الكلية باستخدام الصيغة التالية:

$$TACit=\Delta CAit-\Delta Cashit-\Delta CLit+\Delta Dclit-$$

حيث:

✓ TAC_{it}: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **ΔCAit** : التغير في الاصول المتداولة المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **ΔCashit**: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **ΔCLit** : التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **ΔDclit**: التغير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة .

✓ **DEPit** : اجمالي مخصصات الاهتلاك و المؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

2. منهج التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approche)

وهو الاكثر استخداما حيث يمكننا ايضا حساب المستحقات الكلية اعتمادا على التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية:

$$TACit = NLiT - CFOit$$

حيث ان

✓ **TACit** : المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **NLiT**: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

✓ **CFOit**: التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

---

[1]- بلال كيموش ، عز الدين شرون ، **أثر بعض خصائص المؤسسات الجزائرية في مستوى ادارة الارباح –دراسة استكشافية–**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال ، العدد 7، 2018، ص520

[2] - Akbar Ali, Tahira Sadiqu**, Earning Management And Dividend Policy: Empirical Evidence from Pakistani listed Companies**, European journal of Business and Management ,voll4,n1,2012,p86

ويعتمد قياس المحاسبة الابداعية على قياس المستحقات الاختيارية للشركة وبما أنه من الصعب التفرقة بين المستحقات الاختيارية والغير اختيارية، فقد قدمت عبر فترات طويلة من الزمن عدة نماذج مالية لحساب المستحقات الغير اختيارية[1]، ويمكن استعراض هذه النماذج كما يلي:

1.نموذجhealy1985 : يعتبر اول نموذج كمي قدمه الأدب المحاسبي الأكاديمي للكشف عن ممارسات ادارة الارباح، ففي ظل هذا النموذج يتم تقدير الاستحقاقات الاختيارية باعتبارها الفرق بين الاستحقاقات الكلية والاستحقاقات غير اختيارية مع ربط الاستحقاقات الكلية بأجمالي الاصول في نهاية الفترة المالية السابقة باعتبارها متغير رقابي لقياس ادارة الارباح، وقد افترض هذا النموذج ان ادارة الارباح باستخدام الاستحقاقات تتم وتحدث بشكل منتظم من فترة مالية لأخرى ، وان التغير في قيمة الاستحقاقات غير الاختيارية مساوية للصفر وهو ما يعني ان التغير في الاستحقاقات الكلية سواء بالزيادة او النقصان يرجع الى الاستحقاقات الاختيارية وهو ما يشير الى التلاعب من ادارة منشأة الاعمال للتأثير على الارباح، وبالرغم من نموذج Healy يعد من ابسط نماذج قياس ادارة الارباح الا ان عدم مراعاته للظروف الاقتصادية العادية لمنشآت الاعمال التي يغلب عليها التقلب والتغير المستمر و التي تؤثر على الاستحقاقات غير اختيارية يجعله يتضمن قدرا عاليا من اخطاء القياس[2].

$$\mathbf{NDA} = \mathbf{1/n} \sum \boldsymbol{TA/A}$$

حيث:

- ✓ **NDA**: المستحقات الغير اختيارية للمؤسسة **(i)** في السنة **(t).**
- ✓ **t+1**: الفترة المدروسة.
- ✓ **TA**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).
- ✓ **A**: مجموع الاصول خلال الفترة **(i-1).**

2.نموذج De Angelo Model 1986: النموذج الذي اقترحته De Angelo هو حالة خاصة لنموذج Healy يختلف عنه في سنة الحدوث، بمعنى اخر يقتصر فترة تقديره للمستحقات الغير اختيارية على السنة السابقة، ويتم استخدام اجمالي المستحقات للسنة **AT-1** من اجل قياس المستحقات الغير اختيارية ويعبر عنه بالعلاقة التالية:[3]

---

[1]–امينة فداوي، **نحو مفاضلة احصائية بين نماذج قياس ممارسات ادارة الارباح**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، ص ص126، 127.

[2]– علاء على احمد حسين، **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات ادارة الارباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول اسهمها في سوق الاوراق المالية المصري–دراسة تطبيقية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2015، ص 16.

[3] -Billel Benilles**, Les modeles de mesure de la gestion comptable des résultats**, Revue de la littérature, vol11,n1,2003, p92

$$AND_t = AT_{T-1}$$

حيث:

- ✓ AND_t : المستحقات الاختيارية للسنة **T**
- ✓ AT_{t-1} : المستحقات الكلية للسنة **t-1**

يتشابه نموذج **De Angelo** مع نموذج **Healy** في ان الاستحقاق غير اختياري محكوم بالاستحقاق في الفترة السابقة، حيث ان ثبات المستحقات غير اختيارية من فترة لأخرى والاستحقاق الاختياري يكون في المتوسط صفر في فترة التقدير فإن النموذجين يقيسان الاستحقاق الاختياري بدون خطأ، الا انه يعاب عل هذا النموذج اهمال المتغيرات التي تؤثر على الاستحقاق في الفترة الحالية ، حيث يفترض ان الاستحقاق غير اختياري يتأثر بتغير الظروف الاقتصادية الا ان **نموذجDe Angelo** لا يأخذ الظروف الاقتصادية بعين الاعتبار[1].

3.نموذج جونز The Jones Model: يقترح نموذج جونز 1991 التحكم في اثر التغيرات في الظروف الاقتصادية على الاستحقاقات

4. الغير اختيارية ويشير هذا النموذج الى ان التغيرات في اجمالي الاصول والايرادات الاجمالية واجمالي الممتلكات والعقارات والمعدات هي محددات المستحقات الاختيارية[2] ويقوم النموذج على افتراضين رئيسين وهي ان التغيرات في حسابات رأس المال العامل ناتجة عن التغيرات في البيئة الاقتصادية للمنشأة والمتعلقة بالتغيرات في المبيعات او نمو المبيعات ، واجمالي الاصول الثابتة تتحكم بجزء من التسويات الاجمالية المرتبطة بنفقات الإهلاك ويقدم Jones نموذجه لقياس المستحقات الاختيارية كما يلي:[3]

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1(1/A_{i,t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{i,t} / A_{I,T-1}) + \alpha_3(PPE_{I,T} / A_{I,T-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث:

- ✓ **NDAi,t**: المستحقات الغير اختيارية للشركة i في السنة t.
- ✓ **Ai,t-1**: مجموع الاصول للشركة i في السنة t-1.
- ✓ **ΔREVi,t** : التغير في رقم الاعمال للشركة i بين السنة .
- ✓ $PPE_{I,T}$: القيمة الصافية للتجهيزات المادية للشركة i في السنة t.
- ✓ **α_1. α_2 α_3:** معالم خاصة بالنموذج يتم حسابها باستخدام طريقة المربعات الصغرى.

---

[1]– ابراهيم مبارك الرفاعي، **جودة انشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح–دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، مداخلة ضمن الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، السعودية، 18 ماي، 2010، ص16.

[2]– Dejan jaksic, **Testing the models for Detection of earning management,** industrija, vol43,n3,2015,p 59

[3]– امينة فداوي، نحو مفاضلة احصائية بين نماذج قياس ممارسات ادارة الارباح، مرجع سابق، ص 129

حساب المستحقات الكلية للسنة t:

$$TACi,t / Ai,t-1=\alpha1(1/Ai,t-1)+\alpha2(\Delta REVi,t / AI,T-1) +\alpha3(PPEI,T /AI,T-1)+\varepsilon i,t$$

هذا النموذج لم يخلو بدوره من الانتقادات، فأهم انتقاد وجه اليه كان وقوفه عند فرضية ان رقم الاعمال غير اختياري، في حين انه بإمكان المسير تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الاعمال وتأجيل هذه المبيعات للسنة المقبلة، ففي حالة تلاعب المسير برقم الاعمال فإن تقدير ممارسات ادارة الارباح وفق هذا النموذج سينحرف.

5. **نموذج جونز المعدل : The Modified Jones Model** قام **Dechow & al** بتقديم نسخة معدلة لنموذج **Jones** للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الادارة التي تؤدي الى تقديرات منحازة عند قياس المستحقات الاختيارية والتي بدورها تؤثر على قيمة المستحقات الاختيارية، والفرق الوحيد بين نموذج Jones والنموذج المعدل هو ان هذا الاخير يأخذ بعين الاعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلا من التغيرات الحاصلة في رقم الاعمال، و يصاغ نموذج Jones المعدل لحساب المستحقات الغير اختيارية كما يلي:[1]

$$NDAi,t / Ai,t-1=\alpha1(1/Ai,t-1)+\alpha2(\Delta REVi,t- \Delta REI,T / AI,T-1) +\alpha3(PPEI,T /AI,T-1)+\varepsilon i,t$$

حيث ان:

- ✓ **NDAi,t** : المستحقات غير اختيارية للمؤسسة i خلال الفترة t
- ✓ **ΔREVi,t**: التغير في رقم الاعمال للمؤسسة i بين السنة t والسنة t-1
- ✓ $\Delta RE_{I,T}$: التغير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة i بين السنة t والسنة t-1
- ✓ **Ai,t-1:** اجمالي الاصول للشركة i في السنة t-1
- ✓ $PPE_{I,T}$: القيمة الصافية للتجهيزات المادية للشركة i في السنة t
- ✓ **α1 α2.α3:** معالم خاصة بالنموذج يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة وذلك لكل سنة من سنوات الحدوث ، يتم حسابها بطريقة المربعات الصغرى.

$$TACi,t / Ai,t-1=\alpha1(1/Ai,t-1)+\alpha2(\Delta REVi,t-\Delta REI,T / AI,T-1) +\alpha3(PPEI,T /AI,T-1)+\varepsilon i,t$$

[1]– عادل خالدي ، موسى سعداوي، **استخدام نموذج جونز المعدل في كشف اساليب المحاسبة الإبداعية –دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، 2017، ص90

6. **نموذج الصناعة The industry Model 1991** : يخفف نموذج الصناعة الافتراض القائل بأن الاستحقاقات الغير اختيارية ثابتة مع مرور الوقت حيث يقوم هذا النموذج بتحديد المستحقات الاختيارية كجزء من المستحقات الاجمالية مع الاخذ بعين الاعتبار الظروف التشغيلية الخاصة بكل شركة على حدة عند تقدير المستحقات غير اختيارية، وذلك بهدف تحسين القدرة على التنبؤ بالمستحقات الاختيارية وقد استند هذا النموذج على فكرة مفادها انه لا يمكن تحديد نموذج موحد لاحتساب المستحقات غير الاختيارية دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف المختلفة للشركة، ويعتمد هذا النموذج في حساب المستحقات الاختيارية والمستحقات الغير اختيارية من خلال حساب قيمة الوسيط للمستحقات الاجمالية للقطاع التي تنتمي اليه ويتم قياس المستحقات الغير اختيارية من خلال المعادلة التالية:[1]

$$NDAt,I = \beta 1 + \beta \text{ median}(TAt / At-1)$$

حيث أن

- ✓ **NDAt,I:** المستحقات الغير اختيارية.
- ✓ **Médian TAt / At-1:** الوسيط بقيمة المستحقات الكلية لعينة من الشركات التي تنتمي لصناعة معينة للفترة t مقسومة على اجمالي الاصول بداية الفترة.
- ✓ **j** : الصناعة التي تنتمي اليها مفردات العينة من الشركات.
- ✓ **β1, β2:** معاملات النموذج.

7. **نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء Performance-Matched Modified Jones Model**

اوضحت العديد من الاعمال البحثية الى ان الأداء هو متغير اساسي تم حذفه في النماذج السابقة، حيث اشار **Beneish** 1997 الى ان اهمال مؤشرات الاداء هو تقييد لنموذج المستحقات الاختيارية[2]، و اكد كوثاري واخرون 2005 ان نموذج جونز ونموذج جونز المعدل تم تحديدهما بشكل خاطئ عند تطبيقهما على العينات التي تعاني من الاداء الفائق، بعبارة اخرى من المحتمل ان تولد النماذج استحقاقا تقديريا كبير كلما واجهت الشركة تجربة النمو الشديد في فترة الاختبار مقارنة بفترة التقدير ومن هنا قام كوثاري واخرون بتضمين متغير العائد على الاصول الى معادلة جونز المعدل فأصبحت كما يلي:[3]

$$NDAi,t / Ai,t-1 = \alpha 1(1/Ai,t-1) + \alpha 2(\Delta REVi,t - \Delta REI,T / AI,T-1) + \alpha 3(PPEI,T /AI,T-1) + \alpha\ 4\ ROAi,t\ \text{Ɛ}i,$$

[1]– عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، كلية الادارة والاقتصاد، مرجع سابق، ص ص79،80

[2] – Billel Benilles, **Les modales de mesure de la gestion comptable des résultats**, Revue de la littérature, vol11,n1, 2003, p104

[3] - Serhan Gurkan, **Comprehension of Discretionary Accruals Models : Evidence of Turkey And Eu**, The Macro theme Review A multidisciplinary Journal of global macro trends,vol5,N4,2016,P101

8. نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الاجل والاستحقاق طويل الاجل

ظهرت نماذج اخرى للتنبؤ بإدارة الارباح ركزت على الاستحقاق قصير الاجل (استحقاق رأس المال العامل) ومن اشهر هذ النماذج نموذج Visvanathan 2006 ونموذج **Miller 2007** ، اذ يبين **Visvanathan 2006** ان اجمالي الاستحقاق يكون من استحقاق طويل الاجل مثل الاندثار الضرائب المؤجلة) واستحقاق قصير الاجل والذي يتضح من التغيير في المدينين والتغيير في المخزون والتغير في الدائنين والالتزامات المستحقة والتغير في الضرائب المستحقة فضلا عن التغير التغيير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة الاخرى، ومن ثم يؤثر الاستحقاق في ارصدة معينة في الميزانية وينعكس على الموجودات المتداولة او الالتزامات المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الادارة للاستحقاق للتلاعب في الارباح في الاجل القصير من خلال التغير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة ، من ناحية اخرى فإن التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية والذي يعد مقياسا بديلا للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد اقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق، من ناحية اخرى فإن التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية والذي يعد مقياسا بديلا للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد اقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق ، واذ ان عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة هي عناصر المكونة لرأس المال العامل (الموجودات المتداولة –المطلوبات المتداولة .

فقد استحدث Miller2007 نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الانشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، فإذ لم تكن الشركة متورطة في ممارسات ادارة الارباح فستتصف تلك العلاقة بالثبات ، وقد اطلق على هذه النسبة نسبة ميلر حيث يمكن استخدامها لاكتشاف التلاعب في الارباح، اذ تكون قيمتها صفر في حالة وجود تلاعب اما اذا اختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك مؤشر على وجود تلاعب في الارباح وتحتسب وفق العلاقة التالية:[1]

$$EM= (\Delta WC/CFO)t-(\Delta WC/CFO)t-1$$

حيث ان:

- ✓ **ΔWC**: التغير في صافي رأس المال العامل.
- ✓ **CFO**: صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية.
- ✓ **T**: السنة الحالية.
- ✓ **T-1**: السنة السابقة.

9. نموذج Eckel

[1]– نضال رؤوف، أحمد صادق جعفر، **تأثير ادارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل**، مجلة القادسية للعلوم الادرية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 4، 2016، ص192

يعتبر نموذج **Eckel** او ما يسمى بمدخل التباين من اشهر النماذج المستخدمة لقياس تمهيد الدخل ، وقد قام **Eckel** بتطوير هذا النموذج انطلاقا من مجموعة من الفرضيات مفادها الدخل هو دالة خطية للمبيعات = المبيعات – التكاليف الثابتة – التكاليف المتغيرة.

- ✓ نسبة التكاليف المتغيرة الى المبيعات هي في وحدة العملة ثابتة؛
- ✓ التكاليف الثابتة هي ثابتة او متزايدة من فترة لأخرى ولكن ليس من المرجح ان تنخفض؛
- ✓ قيمة اجمالي المبيعات لا يمكن ان تكون ممهدة من خلال التمهيد المصطنع.

ويعتمد نموذج Eckel على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات لتحديد تمهيد الشركة لدخلها من عدمه وسيتم حساب مؤشر سلوك تمهيد الدخل من حاصل قسمة القيمة المطلقة لمعامل تباين التغير في الدخل بين السنة t و السنة t−1 على القيمة المطلقة لمعامل تباين التغير في المبيعات بين السنة t و السنة t−1 وذلك وفق المعادلة التالية[1]:

$$SB = |CV\Delta S| \ / \ |CV\Delta I|$$

$|CV\Delta I|$:القيمة المطلقة لمعامل تباين التغير في الدخل للشركة i بين السنة t و السنة t-1

$|CV\Delta S|$: القيمة المطلقة لمعامل تباين التغير في المبيعات للشركة i بين السنة t والسنة t-1

SB: نسبة مؤشر سلوك تمهيد الدخل للشركة i بين السنة t و السنة t−1

اذا كانت نسبة مؤشر سلوك تمهيد الدخل اقل من الواحد بين السنة t والسنة t−1 فإن الشركة تصنف على انها ممهدة لدخلها اما اذا كانت نسبة المؤشر تساوي او اكبر من 1 بين السنة t و السنة t−1 فإن الشركة تصنف على انها غير ممهدة لدخلها.

يتبين من خلال النماذج السابقة عدم وجود اتفاق بين الباحثين لوسائل قياس تدخل الادارة في عمليات القياس والابلاغ المالي فكل اسلوب يختلف عن الاخر، لكن هدف الباحثين كان واحد، من حيث ان الادارة تتدخل في الارقام المحاسبية ، وان القياس الكمي لتدخل الادارة امر ضروري لابد من القيام به لتقييم دقة المعلومات المحاسبية المعلنة بالتقارير المالية وامكانية الاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار وان الانشطة المحاسبة الابداعية لا يمكن ملاحظتها بسهولة وبالتالي يصعب تحديدها كميا بدقة وتعد هذه النماذج نتاج جهود بذلت قام به الباحثون لاستنتاج سلوك الادارة[2].

---

[1]– أمينة فداوي، **تمهيد الدخل كأثر حاسم لتبني المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية **(IAS-IFRS-IPSAS)** في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (ألمالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية –ورقلة، الجزائر،24–25 نوفمبر 2014، ص ص149، 150

[2]– سعد سليمان بالقاسم امحارب ، **أثر الافصاح عن الاستدامة على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، مرجع سابق، ص33.

المطلب الثاني: انعكاسات المحاسبة الابداعية

تعرضت مهنة المحاسبة و المراجعة في السنوات الاخيرة الى العديد من الانتقادات والمتعلقة بضعف دور المدقق الخارجي في منع او التقرير عن بعض ممارسات الادارة التي تهدف الى تحقيق مكاسب شخصية لها مما اثار جدلا حول موقف المدققين الخارجين من ممارسات المحاسبة الابداعية بالإضافة الى ذلك لم تتضمن تقارير المدققين لبعض الشركات التي افلست الى اشارة على وجود بعض الممارسات التي تقوم بها الادارة مما ادى الى انخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية نتيجة لهذه الممارسات وما تبعها من انخفاض في جودة المعلومات المحاسبية[1].

✓ **تخفيض قيمة الشركة:** تتخذ الادارة العديد من قرارات التشغيل بغرض التأثير على الارباح في الاجل القصير، الا انها يمكن ان تؤدي في الاجل القصير الى الاضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي الى قيام الشركة ببيع المنتج في اليوم الاخير من شهر ديسمبر بشروط كان من الممكن ان تكون افضل اذا تم بيع المنتج لذات العميل بداية العام التالي وبالتالي فإن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن ان يؤدي في الاجل الطويل الى الاضرار بأداء المنشأة فتأخير الصيانة، البحوث و التطوير يؤدي الى فشل اداء المؤسسة الانتاجي وخسارة حصتها في السوق[2].

✓ **العقوبات الاقتصادية واعادة اعداد القوائم المالية:** في السنوات الاخيرة فرضت بورصة الاوراق المالية الامريكية عقوبات صارمة على الوحدات الاقتصادية التي قامت بإدارة ارباحها مثلما فعلت مع شرك W. R Grace وطلبت منها اعادة احتساب ارباحها والاعلان عنها، والسبب في دلك هو ان الشركة بين عام1990 و1992 قامت بتخفيض ارباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة 55مليون دولار وبين 1993و1995 قامت بإعادة الاحتياطات الى الارباح وذلك لمقابلة الارباح الفعلية المستهدفة حتى اذا لم تفرض بورصة الاوراق المالية غرامات تأديبية اخرى فإن مجرد اعادة احتساب الارباح والاعلان عنها يكون في حد ذاته ملفا جدا للوحدة الاقتصادية حيث قامت مجموعة من الوحدات الاقتصادية بإعادة احتساب ارباحها حيث فقدت في المتوسط ما يقارب 10% من قيمتها السوقية خلال ثلاث ايام تلت اعلانها عن اعادة اعداد القوائم المالية[3].

✓ **اخفاء مشاكل الادارة التشغيلية:** فممارسة ادارة الارباح لا تتم على مستوى الادارة العليا فقط وانما ايضا تمارس على مستوى الادارة العليا فقط وانما ايضا تمارس على مستوى الادارة التشغيلية ، فمدراء هذه الاخيرة يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت الفوز بالترقيات او تجنب انتقادات

---

[1]– نعيم مصباح أبو العيد لبز، **أثر ادارة الأرباح على استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2017، مرجع سابق، ص.25

[2]- clikman Paul M, Where auditors fear to tread: internal auditors Should be proactive in educating companies on the perils of earning management and in searching for signs of its use internal ouditor,60 (4), 2003 ,p69

[3]– محمد نواف عاب، **استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات ادارة الارباح–دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة الاقصى، المجلد 22، العدد 2، 2018، ص196

الاداء السيئ ومن اهم مخاطر ممارسات المحاسبة الابداعية في مستويات الادارة الدنيا، اخفاء مشاكل التشغيل عن الادارة العليا فتبقى الاخطاء دون تصحيح المشاكل، و بدون حلول لفترة زمنية طويلة[1].

المطلب الثالث: المنظور الاخلاقي للمحاسبة الابداعية

ظهرت الحاجة الى الاهتمام بالمدخل الاخلاقي بظهور ممارسات المحاسبة الابداعية في قطاع الاعمال والحاجة الى التمييز بين السلوك المقبول والغير مقبول من الناحية الاخلاقية، فالتعمد في التحايل والتلاعب بالمعلومات المحاسبية يعتبر سلوكا غير قانوني بينما يعتبره البعض الاخر على الرغم من توفر عنصر التعمد والتظليل لمستخدمي البيانات سلوكا قانونيا مشروعا حتى ولوكان غير اخلاقي طالما يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية.

تعرف اخلاقيات المهنة بالمبادئ الاخلاقية وقواعد الممارسة التي اصبحت معيار السلوك المهني القويم، فلكل مهنة اخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن الا ان تم الاعتراف بها واصبحت معتمدة ادبيا وقانونيا مما ادى الى زيادة الحاجة لوضع انظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن الانشطة الاسس والواجبات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد[2]، والمحاسبة الابداعية كظاهرة عالمية لاقت الكثير من الاهتمام في الفكر المحاسبي ، وتعالت الاصوات المؤيدة والمعارضة لتلك الظاهرة و باعتبار ان المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الاساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار فمن المتعارف ان كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب اخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ اخلاقية.[3]

- العدالة: تعني ان يكون هناك معايير واسس عادلة للمعاملة بين كل الاطراف المستفيدة؛
- الصدق: يعني المطابقة للحقيقة؛
- عدم التحيز: ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات مستعملي المعلومات المحاسبية، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

والجدير بالذكر ان هناك العديد من الدراسات التي اشارت الى الوضع الاخلاقي للمحاسبة الابداعية الذي يعتبر موضع خلاف وجدل عما اذا كانت ممارستها مبررة اخلاقيا من عدمه وما اذا كانت الادارة تقصد من وراء ذلك التحسين الجوهري لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية ام لغرض التظليل المتعمد للجهات ذات العلاقة ، وفي كل الاحوال فإن الخداع ليس دائما لا اخلاقيا لكنه بحاجة

---

[1]– عبد النور شنين واخرون، **مساهمة اخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسة ادارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية –دراسة تحليلية انتقادية**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 4، العدد 1، 2018، ص31

[2]– نفس المرجع السابق، ص31

[3]– علي عبد الحسين هاني الزامل، **انعكاسات ممارسة المحاسبة الابداعية على القوائم المالية–دراسة تحليلية نظرية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 9، 2018، ص15

الى تبرير وعندما يتوفر بديل عن الخداع لا يمكن ان نجد مبررا لممارسة الخداع[1]، ومن بين تلك الدراسات:

- **دراسة الباحثان Merchant & Rockness:** اعتمد فيه على استبيان وجه الى مجموعة من مديري القطاعات في بعض الشركات ، توافقت نتائج الباحثين في ان التلاعب في الارباح عن طريق القرارات التشغيلية قد يكون مقبولا اخلاقيا، اما التلاعب عن طريق السياسات المحاسبية فهو غير مقبول اخلاقيا حيث ان هذه الممارسات قد تظلل مستخدمي المعلومات المحاسبية وقد تؤدي مع مرور الزمن الى انخفاض الثقة في المعلومات المحاسبية .

- **دراسة (الفار 2006):** توصلت الدراسة الى ان التلاعب عن طريق السياسات المحاسبية غير مقبول اخلاقيا.

- **دراسة ابو عجيلة 2009:** توصلت دراسته الى ان ادارة الارباح ليست مبررا اخلاقيا، ولا يتم الافصاح عنها بأي شكل من الاشكال مما يؤدي الى تظليل المستخدمين والتي قد تؤدي بالأضرار بمصالح الاطراف المختلفة اما بخصوص الممارسات التي لا تقترن ببعض التظليل او الخداع فهي تختلف وتخرج من الاساليب ذات العلاقة بإدارة الارباح الى اجتهادات شخصية من اجل التحسين فقط وليس من اجل الحاق الضرر بالأطراف الاخرى[2].

- **دراسة Blood** تجسد موقفه من ممارسات المحاسبة الابداعية في النقاط التالية[3]

✓ ميز ما بين النظرة الاخلاقية التي تنطبق من خلالها القواعد الاخلاقية مع الانشطة الفعلية والنظرة الغائبة او الهدفية التي تفيد بضرورة الحكم على النشاط او الفعل على اساس الاستحقاق او الاهلية الاخلاقية، ويبدو ان **Blood** يتخذ النظرة العائبة عن المحاسبة في القطاع الخاص الامر الذي يسمح للمدراء بالاختيار ما بين البدائل المسموح بها في المعايير السائدة لتحقيق هدفهم المرغوب ويدعو الى وجود معايير مشددة لتفادي مثل هذا التلاعب في القطاع العام.

✓ ميز ما بين المسؤولية الايجابية التي تكمن في واجب تقديم حسابات غير متحفظة والمسؤولية السلبية التي يكون فيها المدراء مسؤولين عن حالات الاوضاع الذين يحققون في تفاديها؛

✓ يوضح ان واجب الاقناع يدل ضمنا على تفادي حالات الانحراف او الانحياز الكامنة في ادارة الارباح في الوقت الذي يشتمل فيه السعي وراء النتائج من خلال ممارسات المحاسبة الابداعية.

---

[1]- عماد محمد علي ابو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح "دليل من الاردن"، الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العائلية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 20-21 اكتوبر2009، ص6

[2]- نعيم مصباح أبو العيد لبز، **أثر ادارة الأرباح على استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مرجع سابق 2017، ص ص 24-25.

[3]- جمانة حنطل التميمي، عدي صفاء الدين البطاط، **تعارض ممارسات المحاسبة الابداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 14، جامعة البصرة، العراق، 2007، ص ص174-175.

وفي نفس السياق اصدرت الجهات التشريعية والمهنية العديد من القوانين والقرارات للتصدي لممارسات المحاسبة الابداعية منها تقرير Cadbury1992 في بريطانيا وقانون Sarbane – Oxly في الولايات المتحدة الامريكية، كما دفع لجان اصدار المعايير المحاسبية الى اعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات[1].

ومن ثم فإن المحاسبة الابداعية تعتبر سلوك مهني لا اخلاقي ، اي خروج المحاسب على مقتضيات الامانة واداع الوظيفة بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير او تغيير السجلات او الاختلاس او تسجيل عمليات وهمية او حتى حذف او الغاء نتائج العمليات من السجلات ، بالإضافة الى عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة او بهدف الانحياز لمصلحة فئة معينة بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني[2].

ترى الباحثة ان المحاسبة الابداعية يمكن اعتبارها ممارسات لا اخلاقية لما لها من اضرار ينتهجها المحاسبون عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية معتمدين في ذلك على قدارتهم الذهنية وخبراتهم المهنية التي تؤدي الى طمس وتشويه للحقائق بهدف تحقيق اهداف وغايات معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات الاخرى.

[1]– صارة جريو ، نبيل بوفليح ، **متطلبات التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الابداعية في الجزائر**، العدد 85، 2019، ص98.

[2]–بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، العدد 12، 2012، ص 41.

المبحث الرابع: نماذج بعض الدول في ممارسة المحاسبة الابداعية

شهدت دول العالم خلال العقود الماضية العديد من الفضائح الادارية والانهيارات المالية في شركات رائدة وعملاقة وقد أدت الى تكبد الملاك والمساهمين فيها لخسائر فادحة اثرت بشكل كبير على اقتصاديات الدول، وقد أثار اخفاق هذه الشركات عدة تساؤلات تتعلق بمصداقية المعلومات المحاسبية باعتبارها نظام توثيق وموثوقية، ونحاول في هذا المبحث عرض نماذج ممارسات المحاسبة الابداعية في بعض دول العالم.

المطلب الأول: المحاسبة الابداعية في الولايات المتحدة الأمريكية

حدثت عدة فضائح في الولايات الامريكية المتحدة، الدولة التي يأتي تصنيفها على قمة اقطار العالم من حيث الدقة في صياغة تشريعاتها وتوخي الحزم في تنفيذها كان ذلك نتيجة لممارسات المحاسبة الابداعية بصورة مفرطة ومن امثلة المحاسبة الإبداعية في الولايات المتحدة:

1. شركة انرون: وقعت شركة انرون في اخطاء محاسبية حيث ساعدها على ذلك الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة فشركة انرون توسعت في انشطة ادارة الارباح والتلاعب به من خلال المشتقات كما برعت في الحصول على التمويل خارج الميزانية دون ان تكون مطالبة بدمج القوائم المالية للشركات ذات الهدف الخاص التي الحقتها بها للحصول على هذا التمويل وتحقيق الارباح الغير عادية من خلال المضاربة على الشركة والادوات المشتقة المرتبطة بها ، حيث ان شركة انرون قامت بتضخيم ارباحها واخفاء ديونها عن طريق استعمال اجراءات المحاسبة الابداعية والتي ادت الى تنامي سعر سهم الشركة حتى وصل الى سعر 90 دولار منتصف سنة 2000 ولكنه فقد قيمته فجأ فأصبح **90** سنتا نهاية 2001 مما جعل السوق يفقد الثقة بشركة انرون مما ادى الى انهيارها واعلان افلاسها ، مما تسبب في فصل حوالي خمسة الاف موظف بها وفقد اصحاب المعاشات وصغار الساهمين مدخراتهم التي استثمروها فاسهم المؤسسة[1].

2. بنك ليمان براذرز: ويعد انهيار بنك ليمان براذرز في 15سبتمبر 2008 بمثابة اكبر افلاس في تاريخ الولايات المتحدة الامريكية حيث ينظر اليه انه مولد الازمة الاقتصادية بعدما كان من اكثر البنوك شعبية التي تمثل قوة عالمية في قطاع الخدمات المالية، فام البنك بممارسة المحاسبة الابداعية خارج الميزانية من خلال تمويه المبيعات بما قيمته 50 مليار دولار التي كانت في الواقع قروض، المديرين ومدققي Young & Ernest هم من باعوا اصول سامة لبنوك جزيرة **caïmans** معتبرة انها يمكن ان تسترها في وقت لاحق وترك انطباع بأن البنك لدبه رأس مال اكبر بمقدار 50 مليار دولار[2].

---

[1] بالرقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، **إثر المحاسبة الابداعية على التغيير في المجال المعرفي المحاسبي في شركة انرون حالة عملية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2013، ص117.

[2]- Florentina Moisescu**, the Art of Creative Accounting in the Current Economic Context**, The journal contemporary Economy Revista Economia Contemporana, vol1, Issue2,2016, p1.

المطلب الثاني: ممارسة المحاسبة الابداعية في الدول الأسيوية

لم تقتصر ممارسات المحاسبة الابداعية على الولايات المتحدة الامريكية فقط، وانما امتدت لتطال بعض الدول الأسيوية والاوربية وحتى العربية، ويهتم هذا المطلب بعرض نماذج ممارسة المحاسبة الإبداعية في كل من الهند وبنغلاديش.

أولا: التجربة الهندية في ممارسة المحاسبة الابداعية

تضمن تقرير نوبل للأبحاث ان الشركات ذات الحجم السوقي الجيد هي الاكثر ممارسة للمحاسبة الابداعية ، لذا لابد على المستثمرين من فحص ودراسة دفاتر الحسابات والارباح النقدية ، حيث انه وبعد فضيحة **satyam** اثيرت العديد من التساؤلات على جميع الشركات العملاقة التي كان لها ارتباط مباشر او غير مباشر بالشركة، وباعتبار ان الاقتصاد الهندي هو اقتصاد نامي يساهم فيه قطاع الشركات بجزء كبير من الدخل القومي، وبالتالي فهو اقتصاد مفتوح انتشرت اجنحته في جميع دول العالم مما تسبب في زيادة المحاسبة الابداعية و باعتبار ان جميع الدول لديهم انظمة محاسبية مختلفة وهو ما يخلق نوع من الغموض لدى المستثمر مما ادى الى زيادة فضائح المحاسبية في الهند، وترجع اسباب المحاسبة الابداعية السائدة في الشركات الهندية الى عدة عوامل اهمها ارتفاع مستوى المنافسة ، ندرة الاستدامة في السوق، الثغرات الموجودة في المحاسبة الهندية[1].

وحسب دراسة بهاسين 2015 تم استخدام منهجية المسح المبني على الاستبيان فقد تم طرح 14 سؤالا بحثيا على معدي ومستخدمي القوائم المالية، وتوصلت الدراسة ان ممارسات المحاسبة الابداعية هي دائما محاولة متعمدة للحصول على ميزة غير مستحقة لها من قبل المحاسبين في المؤسسات الهندية لذا لابد من اتخاذ تدابير رقابية صارمة ضد كل مذنب يقوم بالمحاسبة الابداعية ، وضرورة تفعيل القواعد واللوائح التنظيمية[2]، ومن امثلة الشركات الهندية التي قامت بالمحاسبة الابداعية نجد:

1. ويبرو المحدودة: تعتبر واحدة من الشركات الناجحة في قطاع نقل الأراضي من 197 مليون روبية من الأصول الثابتة الى الأصول المتداولة ريثما يتم نقلها وبيعها، وقد تم نقل الأصول بالقيمة السوقية المعادلة لـ 450 مليون روبية ونقل الفائض المتمثل في 433 مليون روبية الى احتياطي رأس المال وتحسين القيمة الصافية للسهم الواحد الحالية، وفي السنوات (1996-1997-2000) حمل تخفيض قيمة الأراضي الى حساب الأرباح والخسائر وقد تم سحب مماثل من احتياطي رأس المال لتعويض مبلغ الارباح والخسائر.

[1]- Mahesh Singh Rajput, **creative accounting Aspects**, international journal of business and administration Research Review, vol 2,Issue 4, 2014,pp193-199

[2] - Bhasin Madan lal**, creative accounting practices at satyam the fraud Methodology Revealed** ,journal of research organization, vol 6,issue 4,2016,p982

2.شركة لارسن وتوبرو: 1999 و2001 و2002 حولت شركة لارسن وتويرو بعضا من ديونها المستحقة الى واحدة من شركاتها التابعة لها وذكرت الفرق بين مبلغ القرض غير المسدد وقيمة نقلها باسم الدخل في ارباحها وحساب الخسارة مع وضع ملاحظة على الحسابات[1].

3. satyam computers services limited: هي شركة عالمية لتكنولوجيا المعلومات ، مقرها الهند تأسست 1987 في حيدر اباد (الهند) من قبل راما لينجا راجو حيث بدء ب 20 موظف ونمت بسرعة لتصبح شركة عالمية وتعد اول شركة مسجلة في ثلاث بورصات دولية (نيويورك، داو جونز، ويورونيكست) وفازت بالعديد من الجوائز في الحوكمة والابتكار ومسائلة الشركات ثم اصبحت بعدها محور للاحتيال الضخم[2] ، حيث قامت بتضخيم ارصدة نقدية ومبالغ بنكية بأزيد من 1.5 مليار دولار 7000 كرور روبية، حيث قامت وكالة التصنيف الائتماني الهندية Crisil اصدار اشارة انذار وذلك بناء على دراسة وتحليل 639 شركة حيث وجد أن هناك 226 شركة أي ما يصل 33.33% من اجمالي الشركات قامت بتضخيم ارباحها و 21.91 ضخمت ارباها بطريقة ذكية باستخدام محاسبة قانونية[3] .

ويرجع اسباب انهيارها الى:[4]

✓التهرب الضريبي والتلاعب بالحسابات من العوامل الرئيسية لانهيار الشركة وزيادة السلوكيات الغير أخلاقية؛

✓عرض ارقام وهمية والودائع الثابتة في الدفاتر والفوائد المتراكمة 376 كرور روبية التي لم تكن موجودة ودفع ضرائب حوالي 186.91 على حساب الفائدة المتراكمة؛

✓فشل وكالات التصنيف الائتماني في الوفاء بمسؤولياتها لأنها صنفت Satyam دون تحليل شامل مما تسبب في تضليل المستثمرين فيما يتعلق بالجدارة الائتمانية للشركة؛

✓فشل البنوك في اداء دورها بجدية في منح القروض.

4. Telco Capitaliz: هي الاخرى قامت برسملة 1.178 كرور روبية سنة 2001 على حفل عشاء دون شطبه اظهرت خسارة متواضعة قدرها 53 كرور روبية بدلا من الخسارة الفعلية بالإضافة الى الشركة الهندية **ICICI Bank** بشطب 813 كرور روبية من القروض المعدومة مقابل حساب الارباح والخسائر في عام 2001 ونتيجة لذلك انخفض الربح بنسبة 55%.

---

[1]– معمر قرية، شهرزاد بودربالة، **قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الدول ومقاربتها بالممارسات في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، 2017، ص523.

[2] -Bhasin Madan lal, **Creative Accounting Scam at Satyam Computer Limited: How the Fraud Story unfolded**, open journal OF accounting ,vol 5,2016,p 58.

[3] Bhasin Madan lal, **Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study, international** , journal of Management Sciences and Business Research, vol 4 ,Issue10,2015,P40

[4] - Ruchi Gupta , C**reative Accounting practices : A Case Study of Enron and Satyam Scandals**, International Journal of Research and Analytical Reviews, vol 5,issue 4,2018,p 241.

ثانيا: المحاسبة الابداعية في بنغلاديش

في بنغلاديش يوفر القانون(خاصة قانون الضرائب والقانون المتعلق بالتنمية الاقتصادية للبلاد) العديد من الفرص لممارسة المحاسبة الابداعية على سبيل المثال يشيرون الى ان رسوم الاستهلاك السنوية وكذلك احكام الديون المشكوك في تحصيلها ليست الزامية (قد تختار الشركة فرض مثل هذه الرسوم في فترة محاسبية واحدة)، ومن الامثلة المتعلقة بالفرص المتاحة في القانون البنغلاديش لممارسة المحاسبة الابداعية وضع المديرين جدول اعمال المحاسبة الابداعية كما يرغبون في تصور الحسابات في ضوء اهدافهم ومصالحهم الذاتية ، قد يكون عن طريق زيادة الارباح او زيادة صافي الاصول ،حيث تتيح لهم المرونة في المحاسبة باختيار التقنيات المحاسبية التي تمكنها من تحقيق رقم الربح الذي يخدم مصالحهم فمن الناحية النظرية يدير المديرون الشركات المملوكة للمساهمين وبالتالي فهم في الواقع مشرفون ويجب ان يديروا الشركات لصالح المساهمين، حيث تملي المصلحة الذاتية ان المديرون يرغبون في استخدام المرونة داخل النظام المحاسبي التي توفرها المحاسبة الابداعية لإدارة النتائج بطرق معينة، قد تكون هناك حوافز ادارية لزيادة الارباح او خفضها او زيادة الاصول او تخفيض المطلوبات، وتختلف الحوافز قد تكون شخصية للمديرين مثل زيادة الارباح لان رواتبهم مرتبطة بالأرباح ،او قد تكون لديهم اسهم تعتمد قيمتها على ارباح الشركة، او قد يرغب المديرون في تلبية لتوقعات المدينة لتوقعات الارباح ويحتاجون الى التلاعب بالأرباح لتحقيقها وعلى سبيل المثال استخدمت احدى البنوك البنغلادشية تسعة اساليب محاسبية ابداعية عبر مجالات محاسبية مختلفة على سبيل المثال الضرائب المؤجلة والمعاشات التعاقدية والتمويل خارج الميزانية العمومية ، بالإضافة الى ذلك ابداع المحاسب البنغلاديش في ممارسة المحاسبة الابداعية يصعب اكتشافه من طرف شخص خارجي[1] ، ومن أمثلة المحاسبة الابداعية :

✓ فرع Ruposhi Bangla التابع لبنك Sonali Bank المملوك للدولة، وهو أكبر بنك تجاري في بنغلاديش وزع بشكل غير قانوني 36.48 مليار تاكا اي ما يعادل 460 مليون دولار امريكي في شكل قروض ما بين 2010 و2012، حيث ان اكبر حصة اي ما قدره 26.86 مليار تاكا اي ما قيمته 340 مليون دولار امريكي ذهبت الى مجموعة هولمارك الشهيرة، وتعد اكبر فضيحة مصرفية في بنغلاديش.

✓ شركة pharma Aïds Ltd قامت برسملة تكاليف الاقتراض على القروض طويلة الاجل في 1 تموز 1994 الى 30 حريزان 1997 رغم انها بدئت عملياتها التجارية في 1تموز 1984 منتهكة بذلك الفقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي رقم 23 (تكاليف الاقتراض) ومن الواضح ان النية كانت تحويل الخسارة المتراكمة من 37.90 تاكا في 30 يونيو 1996 مع الاحتفاظ بالأرباح، الى جانب ذلك قامت الشركة بتحصيل الإهلاك على الاصول الثابتة وفق نسبة الانتاج النسبي وهي طريقة الاستهلاك لم يسمع بها من قبل في قطاعات التصنيع ويبدو انه لا يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم 4، ونتائج كل هذه

[1] - Abdul Baten ,**corporate and creative Accounting from Bangladesh experience** ,accounting Organization, vol1, ISSue1,2021.PP12-25

الممارسات المشكوك فيها هي ان الشركة المزعومة حققت ارباح خلال يوليو 1996 حتى ايلول 1997 ، الا انها تكبدت خسائر ضخمة.

✓ **Rahim textile Mills ltd** لفترة الستة الاشهر المنتهية في 31 ديسمبر 1997 حيث اتهمت باحتساب الاستهلاك دون التخفيض متبعة طريقة التوازن وهو مالا يتوافق مع المعايير المحاسبية البنغلادشية، علاوة على ذلك تعاملت الشركة مع الخسارة اثناء التشغيل التجريبي كإيرادات مؤجلة، بحيث يجب شطب النفقات على مدى خمس سنوات وهي عملية غير مسموح بها من قبل الممارسات المحاسبية المقبولة في بنغلاديش .

✓ **(قسم الطب/قطاع الصحة)** قامت الشركة بتضخيم قيمة المخزون لزيادة الربح عن طريق تزوير السجلات، حدث تضخم الارباح في الاصل لمدة عام واحد ومرة واحدة ومع ذلك لا يمكن تغطيتها العام المقبل مما استصعب حل المشكلة، ورتبت الشركة لاندلاع حريق و ادرجت الجرد من المخزون المفقود والمتقادم على انه دمرته النيران في البداية استفاد المساهمون من ممارسة المحاسبة الابداعية ، الا انهم عانو في النهاية عندما انخفضت اسعار الاسهم[1].

المطلب الثالث: نماذج ممارسة المحاسبة الابداعية في الدول العربية

ان الازمات التي هزت اقتصاديات الدول لم تفرق بين الدول، الا ان هذا التأثير كان بدرجات متفاوتة، يهتم هذا المطلب بعرض نماذج لممارسات المحاسبة الابداعية في الدول العربية.

أولا: ممارسة المحاسبة الابداعية في العراق

تعتبر العراق كغيرها من الدول التي تتم فيها مثل هذه الممارسات بهدف الوصول الى صور لا تعكس الواقع الحقيقي للشركة أو البنك، وسوف يتم التطرق الى بعض الأساليب الممارسة في بعض البنوك العراقية من خلال اظهار الاجراءات التي قام بها احد البنوك العامة لزيادة قيمة الدخل[2].

[1] - Dilp kumar sen, **creative accounting in Bangladesh and global perspective**,2005,pp1-14

[2] – **معمر قرية، شهرزاد بودربالة، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الدول ومقاربتها بالممارسات في الجزائر**، مرجع سابق، ص524

الأسلوب و الفقرة	الإجراءات المرافقة للأسلوب	نتيجة النشاط 2008	
		في ظل ممارسة المحاسبة الابداعية	الحقيقة
التلاعب بصافي الدخل	زيادة الدخل من خلال اجراء تسوية قيدية بمبلغ 1576000 مليون دينار من فروقات اعادة تقييم العملة لسنة 2008 (إيرادات سنوات سابقة).	1306709 0 الف دينار	6292791 0 الف دينار

المصدر: معمر قرية، شهرزاد بودربالة، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الدول ومقاربتها بالممارسات في الجزائر، مرجع سابق، ص524

من الملاحظ ان البنك حين قيامه بإعادة تقييم العملة من أجنبة الى محلية لموجوداته النقدية كافة(علما ان بعض منها لا ينطبق عليه مفهوم الموجودات النقدية) لم يجر إعادة تقييم لمطلوباته النقدية كافة بل اكتفى بإعادة التقييم لبعض المطلوبات النقدية ، فضلا عن نتيجة النشاط لا تعكس الواقع الحقيقي صافي الربح أكثر من الحقيقة) والسبب الرئيسي في ذلك هو تحويل جزء من فروقات إعادة تقييم العملة لسنة 2004 لحساب الإيرادات (حساب إيرادات سنوات سابقة) الخاصة بسنة 2008، ان عرض صورة البنك بهذا الشكل يترتب عليه اتخاذ قرارات غير سليمة.

ان العوامل التي تسببت في وجود هذه الممارسات هو ضعف نظام الرقابة الداخلية وادارة البنك ، اذ تمتلك هذه الاخيرة الرغبة في اظهار الوضع المالي للبنك بصورة جيدة بين البنوك الاخرى، كما ان العاملين في البنك ما رسو ضغطا على ادارته لتوزيع ارباح عليهم وبما ان البنك لم يحقق اربا في سنة 2008، لذا لجأ هذا البنك الى هذا النوع من الممارسات ارضاء لرغبات العاملين فيه، ومارس البنك ضغطا على ادارات ديوان الرقابة المالية(البنك شركة عامة يخضع لديوان الرقابة المالية) للمصادقة على بيانات 2008، علما ان خلاصة الرأي في بيانات 2008 الواردة في تقرير ديوان الرقابة المالية كانت رأي ايجابي بتحفظ واوصى البنك الديوان البنك بضرورة اجراء تعديلات اللازمة للحد من تلك الممارسات الا ان البنك لم يستجيب لهذه التوصيات ولغاية جويلية 2011 ، مما جعل ديوان الرقابة يتخذ قرار بعدم المصادقة على بيانات 2009 الا بعد اجراء التعديلات على بيانات 2008 بما يظهر نتيجة النشاط والوضع المالي للبنك بصورة قريبة للواقع.

ثانيا: ممارسات المحاسبة الابداعية في الجزائر

ان المؤسسات الجزائرية تستخدم اساليب المحاسبة الابداعية، خاصة في القطاع الخاص وكل ذلك من اجل التهرب الجبائي، حيث تعمل على الرفع في حساب الخسائر من اجل تخفيض الوعاء الضريبي، ومن اهم الطرق التي يتم استخدامها الرفع في قيمة الاجور حيث يتم التصريح بالعمال لدى صندوق الضمان الاجتماعي دون توظيفهم، كما يتم تضخيم الفواتير المتعلقة بالمصاريف التشغيلية، اضافة الى ذلك يتم التأجيل في تصريح رقم الاعمال على اساس انه لم يتم تحصيله، كما تستخدم هذه المؤسسات الخاصة تضخيم رقم الاعمال وذلك بتسجيل قيمة المروع كاملة في سنة واحدة وفي المقابل تخفيض المصاريف من جهة، ومن جهة ثانية تعمل على تضخيم الاصول بتسجيل استثمارات وهمية لأجل الحصول على امتيازات، ومن اهم هذه الامتيازات الحصول على شهادة الكفاء المهنية او القروض البنكية.

خلاصة الفصل:

ان الاصلاحات التي قامت بها الجزائر لتغيير منظومتها المحاسبية بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي من خلال اقرار النظام المحاسبي كان الهدف منها تحسين وتطوير الاداء المحاسبي ليتماشى مع هذه المعايير وانتاج معلومات مالية تتميز بالملائمة والموثوقية تساعد في اعداد قوائم مالية ذات مصداقية، وعرضها وفق ما هو معمول بها دوليا، وهو ما يسمح بتلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم وترشيد قراراتهم، والتشجيع على خلق بيئة استثمارية تقضي على عمليات التلاعب والمحاسبة الابداعية.

وبما ان النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير الدولية فهو يهتم بالمرونة ويمنح هامشا من الحرية للمسيرين في معالجة الأحداث والعمليات المالية التي تمكنهم من اختيار البدائل والسياسات المحاسبية والتي قد تستغلها المؤسسات الاقتصادية في تحقيق بعض الأغراض والأهداف الشخصية من أجل تحسين صورة أداء المؤسسة، وهو ما يفتح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية من خلال مجموعة من المداخل التي تواجه عملية القياس في اعداد وعرض القوائم المالية او في القواعد التي تم تصميمها وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث: المقاربات الحديثة لحوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

لعل من أهم الممارسات المتبعة في تظليل القوائم المالية ما اتفق على تسميته بالمحاسبة الإبداعية والتي تلجأ اليها ادارات و منظمات الأعمال من خلال استغلال المبادئ والقوانين والسياسات المحاسبية المعمول بها من أجل ايجاد الحلول للمشاكل القائمة او المحتمل حدوثها حيث تمثل شكلا من أشكال التصرفات المهنية الغير أخلاقية من طرف الادارة بوصفها الوكيل عن المساهمين، وتأتي تلك التصرفات لتحقيق مصالح خاصة تحاول الادارة تحقيقها على حساب المساهمين وأصحاب المصالح، وفي ظل تنامي هذه الظاهرة أصبحت بيئة الأعمال بما يحيط بها من تحديات في حاجة الى نقلة محاسبية وإدارية ليس الهدف منها الاستمرار في سن قوانين أكثر صرامة بل تشجيع الشركات على تبني مفهوم حوكمة الشركات وإعادة الثقة في التقارير والكشوف المالية.

في ظل الاصلاحات الاقتصادية والتي تمت مباشرتها من طرف السلطات المختصة بغية الولوج الى اقتصاد السوق، سعت الجزائر كغيرها من الدول من خلال تبني النظام المحاسبي المالي والذي يعتمد على اسس تتوافق والمعايير الدولية الى الاهتمام أكثر بتطوير آليات الحوكمة المحاسبية وتعزيز كفاءتها وفاعليتها ، حيث تمثل ركائز الحوكمة والمتمثلة في الرقابة والإفصاح خطا دفاعيا للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث ان بتحقيق متطلبات الافصاح المحاسبي يعمل على ارساء الثقة والشفافية والمصداقية في المعلومات المالية، وتضمن الرقابة من خلال الياتها الداخلية والخارجية المسائلة المستمرة للشركة.

- **المبحث الأول: إسهامات وجهود النظام المحاسبي في تحقيق متطلبات الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.**
- **المبحث الثاني: دور الرقابة كآلية من اليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**
- **المبحث الثالث: دور الإفصاح والبعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.**

المبحث الأول: إسهامات وجهود النظام المحاسبي المالي في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات والحد من المحاسبة الابداعية

تلعب النظم المالية و المحاسبية والمعايير المهنية دورا هاما في تصميم نظم حوكمة الشركات او في تعزيز كفاءتها وفعاليتها، وتحقيق شروطها ومتطلباتها بما يكفل تحقيقها بالشكل الأمثل من خلال قياس وتقرير معلومات مالية ومحاسبية مفهومة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة وتحقيق توصيل فعال لهذه المعلومات الى كافة الأطراف المستخدمة، فالنظم المحاسبية ممثلة بالنظام المحاسبي المالي والنظامين التكاليفي والإداري تعد بمثابة المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لإعداد التقارير ومن ثم فهي الركيزة الأساسية لترشيد القرارات سواء بالنسبة لإدارة الشركة او للفئات الاخرى ذات العلاقة من أصحاب المصالح.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات

تهتم دراسة حوكمة الشركات بفهم الآليات التي تتضمن التخفيف من مشكلات الحوافز الناتجة عن فصل الإدارة عن الملكية في الشركات، والمحاسبة المالية تزود الخبير المالي بالمصادر الأولية للمعلومات المحققة المستقلة عن أداء المديرين، ولذا فمن الواضح أن هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة المالية و حوكمة الشركات فهما وجهان لعملة واحدة، فهناك العديد من المبادئ الأساسية للمحاسبة من الصعب فهمها واستيعاب مبرراتها ما لم يتبنى الفرد وجهة نظر حوكمة الشركات، والمحاسبة المالية توفر المعلومات اللازمة التي تمكن جميع المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من متابعة أداء الإدارة وتقييم كفاءتها، ومن ثم يمكن القول أن المحاسبة المالية بما توفره من معلومات تمثل واحدة من أهم الأدوات اللازمة لتفعيل آليات الحوكمة، وبما أن المحاسبة المالية في الجزائر يتبناها النظام المحاسبي المالي كما جاء في مفهومه، فهو بذلك يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات، وما يؤكد هذا الطرح هو.[1]

ارتكاز حوكمة الشركات على مجموعة من القوانين واللوائح يطلق على تسميتها لوائح الحوكمة**(codes de gouvernance(CG)** من بين هذه اللوائح ما هو إلزامي تطبيقها ومن بينها الاختياري، وهي في غالبها تقوم على مجموعة من التوصيات المفيدة، ففي شهر مارس 2004 تم احصاء 121 لائحة على المستوى العالمي، وما يمكن ملاحظته هو تشابه المبادئ الأساسية لهذه اللوائح

[1]–أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري** –، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 3، 2015، ص ص 21، 22.

والمعايير، حيث أن تبني هذه المعايير يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، وهو ما أكدته مبادئ تعزيز الحوكمة الاقتصادية والمؤسسية الصادر عن مبادرة الشراكة من اجل تنمية إفريقيا *NEPAD، والتي كانت الجزائر أهم المبادرين لتأسيسها وتبني توصياتها، أين دعت إلى ضرورة تبني جملة من المعايير الدولية لتعزيز الحوكمة، لعل أهمها:

- ✓ مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (السابق استعراضها)؛
- ✓ معايير المحاسبة الدولية والتي تم تسميتها مؤخرا بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) (والتي تم تبنيها في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي).

أصدرت الجزائر تقريرها حول تنفيذ توصياتNEPAD أطلق عليه تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة والذي جاء في شكل أبواب، تضمن الباب الثاني الخاص بالحكامة والتسيير الاقتصادي إدخال النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية من سنة 2010، والذي تم من خلاله تبني معايير المحاسبة الدولية كما تم التوصية به في المبادرة.

المطلب الثاني: متطلبات تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات

أن العلاقة بين الحوكمة والنظام المحاسبي المطبق في اي دولة متبادلة فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه يخضع لجملة من المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها يدعم الحوكمة، وهذه الاخيرة ومن خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي وقدرته على ايضاح كل ما يحدث في الشركة وبالتالي زيادة عناصر الثقة بها، وفي الجزائر هذه العلاقة تدعمها المادة العاشرة من القانون 7-11 المتضمن SCF والتي تنص على انه" يجب ان تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها[1].

والجدير بالذكر ان النظام المحاسبي المالي يوفر المعلومات المحاسبية، وذلك ضمن منظومة متكاملة لتوفير المعلومات اللازمة لحماية المساهمين واصحاب المصلحة، وهذه المعلومات لا يتم توفيرها الا من خلال القوائم المالية المعدة في ضوء هذا النظام، وهو ما يحقق مبدأي حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتفعيل دور اصحاب المصالح، كما يعد النظام المحاسبي المالي وسيلة في يد مجلس الادارة من أجل مساعدته على الرقابة على ادارة الشركة من خلال تقارير محافظي الحسابات ومدى مطابقة القوائم المالية المعدة لقواعد النظام المحاسبي المالي، كما يسمح لمجلس الادارة الرقابة على مدى

[1]- نفس المرجع السابق، ص19.

معاملة جميع المساهمين معاملة عادلة من خلال امدادهم بنفس التقرير المحاسبي والمالي، كما أن النظام المحاسبي المالي يحقق بقوة المبدأ الاول من مبادئ حوكمة الشركات ضمان اطار فعال لحوكمة الشركات بسبب الزامية تطبيق هذا النظام في كل الكيانات الخاضعة للنظام التجاري الجزائري[1].

ويتطلب تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي الحوكمة الكثير من الجهود من اجل مرور سليم للإطار المحاسبي الجديد وتسهيل التكيف والتأقلم معه وهو ما يسمح بنجاح هذا البعد من الحوكمة مع الاخذ بعين الاعتبار متطلبات بقية الابعاد وهذه المتطلبات هي:

1. تحضير المؤسسات الجزائرية: يتم تحضيرها من خلال تصنيفها حسب المعايير المتعارف عليها متمثلة في الحجم ورأس المال والعمال من اجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه المعايير وهو ما ذهب اليه **SCF** الذي اوضح هذا التمييز من خلال الزام المؤسسات المصغرة بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة، كما ان تحضير المؤسسة يشمل تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجاتها من داخل المؤسسة او خارجها وذلك يعتمد مهارة وجدية عناصر الموارد البشرية.

2. تحديد الأطر التشريعية والجبائي: يجب تكييف وتحديث الأطر القانونية الموروثة عن النظام السابق من خلال العمل على دراسة الآثار المترتبة عن تطبيق SCF على مختلف الاطر القانونية الجزائرية خاصة فيما يخص:

- ✓ التباعد الملحوظ بين القانون الذي يهتم بالطبيعة او الشكل القانونين للعمليات وSCF الذي يهتم بمضمونها الاقتصادي؛
- ✓ الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية الذي يختلف عن المبادئ المحاسبية المتبعة في الجزائر وذلك في بعض النقاط مثل تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

وبالتالي فإن ضمان تطبيق النظام المحاسبي المالي بالشكل السليم والتخلص من الفجوات سابقة الذكر يطلب اعادة النظر في مختلف القوانين التي تسير النشاط الاقتصادي للمؤسسات كالقانون التجاري والتشريع الجبائي من خلال التركيز على:

- ✓ التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة ومعالجتها المحاسبية لزيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛

[1]– محمد بوطلاعة ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية–من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات–، مرجع سابق، ص 192.**

✓ تقنيات الاهتلاك وتدهور الاصول او معاينة الانخفاض في القيمة على اعتبار ان SCF ينهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛

✓ التسجيل المحاسبي لعقد الايجار التمويلي؛

✓ تقييم بعض الاصول والخصوم على اساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛

✓ المعالجة المحاسبية للضرائب ولا سيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن ان يوجد انحراف بين تاريخ الاخذ بهذه الاعباء الجبائي على مستوى المحاسبة وتاريخ الأخذ بهذه الاعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛

✓ العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الضريبي[1].

3. تفعيل عملية الاتصال وتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات: ان الاتصال الفعال يعتبر بمثابة المادة اللاصقة التي تحفظ على تماسك بنيان حوكمة الشركات وبالتالي يمكن اعتبار عملية الاتصال المالي السيالة العصبية، وبالتالي فإن اي خلل في وظيفة الاتصال سينعكس سلبا على المؤسسة، وقد اجريت في سوق طهران المالي ان عدم تماثل المعلومات يؤثر على قيمة المؤسسة، وتعمل المعايير المحاسبية الملزمة على تدنية عدم تماثل المعلومات مما يؤدي الى منع الأطراف الداخلية من الاستغلال الانتهازي لتلك المعلومات على حساب الاطراف الخارجية، وعليه فقد بين المشرع الجزائري صراحة في نص المادة 07 من القانون 07-11 وجود معايير محاسبية وتأويلاتها ، اذ تكمن دور هذه المعايير في تحديد قواعد تقييم وحساب الاصول والخصوم والاعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، اما في المادة 30 من المرسوم التنفيذ(08-156) المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 فقد تم تسمية المعايير المحاسبية دون ترقيمها مثلما هو معمول بها في معايير المحاسبة والابلاغ المالية الدولية IAS/IFRS حيث تم تصنيفها الى اربعة فئات رئيسية ليتم بعد ذلك اصدار قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 تم شرح وتفسير المعايير المذكورة انفا، كما حرص على توفير معلومات موثوقة وشفافة وان تعكس الكشوف المالية الوضع المالي للمؤسسة.

4. توفير مقومات الاداء المالي ومراقبته: عرف الأداء على انه قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة، وتعتبر الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المستند من معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية انطلاقا

[1]- مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم حوكمة الحوكمة في الجزائر**، مرجع سابق، ص 15.

مما تحتويه من معلومات مالية موثوقة وملائمة لاتخاذ القرار بمثابة ميكانزيم لتقييم مستوى الأداء المالي والرقابة عليه.

5. تفعيل دور مهنة المحاسبة: يقوم النظام المحاسبي المالي على اطار تصوري يمثل الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الاحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار محاسبي او تأويل ، وقد توصلت دراسة بلعور قطيب ان تبني النظام المحاسبي المالي ذو اثر ايجابي على مهنة المحاسبة غير ان تنظيم هذه الاخيرة في الجزائر لا يسمح بمزاولتها بشكل افضل وفي نفس السياق اظهرت دراسة عزو وخالدي2014 ان تبني النظام المحاسبي المالي احدث تأثير في مهنة المراجعة عن طريق اعادة هيكلة المنظمات المهتمة بالمهنة.

6. تفعيل دور مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية: تتوقف جودة القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية اذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم المقومات الاساسية لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف مجلس الادارة على غرار قرارات التمويل والاستثمار وتقدير العائد والمخاطرة من وراء الاستثمار أو التمويل.[1]

المطلب الثالث: أبعاد النظام المحاسبي لتحقيق حوكمة الشركات والجهود المبذولة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولا: أبعاد النظام المحاسبي المالي لتحقيق حوكمة الشركات

ويعتبر تبني النظام المحاسبي المالي لأهم المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لها أهمية بالغة في ارساء الشفافية والمصداقية والثقة لدى مختلف الأطراف ويعزز من جودة المعلومة المالية والمحاسبية ويساهم في احداث وتحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال تقديم تقارير يمكن الوثوق بها ومقارنتها وتحسين النظرة إلى أداء الشركة وهو ما يساهم في ترسيخ وتعزيز أسس ومبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال مجموعة من النقاط وتتمثل في:

- ✓ يوفر القوائم المالية للتقارير المالية الخارجية التي تخدم المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى في اتخاذ القرارات؛
- ✓ يوفر المعلومات التي تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للشركة؛
- ✓ يوفر الوثائق والضوابط المالية للمحافظة على أصول الشركة؛

[1] – محمد أمين بوعزة ، فيصل بوطيبة ، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية: مقاربة اقتصادية وقانونية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016، ص494-495.

✓ يخدم المساهمين (الأكثرية، الأقلية) في تحديد حصة كل فئة منها من أرباح الشركة؛

✓ يوفر المجموعة المستندي اللازمة لتوثيق جميع معاملات الشركة مع الغير[1].

✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطها وأحجامها؛

✓ السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسات نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستوى الوطني أو الدولي؛

✓ المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل للمكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها؛

✓ نشر معلومات وفية وصحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهل اتخاذ القرارات؛

✓ المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات؛

✓ إن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها[2].

ثانيا: جهود النظام المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما تم تبني النظام المحاسبي المالي كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها[3]:

✓ التقارب مع معايير المحاسبة الدولية؛

✓ تلبية رغبة المستثمرين والشركات الاجنبية بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي ليتماشى والمعايير المعمول بها دوليا؛

---

[1]- أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري -، مرجع سابق، ص23**

[2]مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم حوكمة الحوكمة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-7ماي، 2012، ص 12.

[3]- محمد بوطلاعة ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية-من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات-**، مرجع سابق، ص 198

✓ الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛

✓ حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فان إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المخطط المحاسبي الوطني، ومن أهم ما جاء من تعديلات وله علاقة بالحد من ممارسات المحاسبة الابداعية نذكر:

✓ العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في النظام المحاسبي المالي، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛

✓ إضافة مرفقات توضح كيفية التطبيق العملي للمعايير، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يتم استغلاله في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار؛

✓ العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

المبحث الثاني: الرقابة كألية من اليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

نتيجة للظروف الاقتصادية المتردية ظهر توجه دولي لإرساء مبادئ الحوكمة وذلك بهدف مواجهة الجوانب السلبية التي كرسها النظام البيروقراطي ومعالجتها بشكل فعال، وتشكل الرقابة أحد أهم اليات الحوكمة التي تساهم في التسيير الفعال للشركة وتقويم عملياتها وضبط اهدافها، من خلال مساهمتها في كشف الغش وبعض التجاوزات المخالفة للمعايير الدولية والقوانين المحلية.

ولم تكن الجزائر في منأى عن هذا التوجه الدولي حيث رافق عملية اصلاح النظام المحاسبي المالي إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كافة القطاعات المكملة للمجال المحاسبي بما يتماشى مع المستجدات الحديثة والانماط الجديدة حيث كان لابد لها من اصدار قوانين وتشريعات تدعم مجال المراجعة والرقابة من اجل تنظيم المهنة وتحديد المسؤوليات للمراجعين والمراقبين ممل يسمح لهم من تفعيل و تعزيز نوعية المعلومات المجسدة في القوائم المالية و الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، ولتفعيل الرقابة تجاه ممارسات هذه الممارسات فقد تم التركيز في هذا المبحث على اهم اليات الرقابة والمتمثلة نظام الرقابة الداخلية و لجان المراجعة، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: نظام الرقابة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة بمثابة الدعامة الأساسية التي يتم من خلالها التأكد من تنفيذ الخطط وتطبيق الأنظمة والسياسات وتحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة، حيث يعمل نظام الرقابة الداخلية الفعالة على تحقيق متطلبات الحوكمة والشفافية والإفصاح، مما يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية غير مضللة مما ينعكس على اتخاذ القرارات من طرف المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات، كما ان هذه الأنظمة في الشركات تؤدي الى اكتشاف التلاعب والغش في البيانات، والحفاظ على أمن المعلومات المحاسبية.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

ازدادت الحاجة الى وجود نظام الرقابة الداخلية نتيجة التطور الكبير في المجال الاقتصادي وتعدد انواعها وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها ، فضلا عن تعقد المشاكل الادارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، فنظام الرقابة الداخلية لا يقف عند حد مراقبة الإيرادات واوجه صرفها، وانما يمتد

مفهومه ليشمل تقييم الأهداف ودراسة الخطط والبرامج التي تعمل الوحدات من خلالها على تحقيق أهدافها كذلك تمتد لتشمل تقييم مدى كفاءة استخدامها للموارد والامكانيات المتاحة[1].

وتعتبر بداية التسعينيات مرحلة تزايد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ، حيث خلال تلك الفترة بدأت تطفو الى السطح بعض الفضائح المالية والاقتصادية والتي كان لها انعكاسات على المناخ السياسي للدول خاصة في الولايات المتحدة الامريكية وكان من بين الاسباب التي ادت الى ارتكاب مثل هذه الجرائم ضعف انظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات ، لذلك بادرت بعض الدول واهمها الولايات المتحدة الامريكية وكندا وبريطانيا الى وضع معايير تجبر المؤسسات على تطبيقها والهدف منها هو الحد تفاقم الجرائم المالية ولعل أهم معيار في مجال الرقابة الداخلية ما يعرف باسم **COSO** والذي وضعته الولايات المتحدة الامريكية سنة 1992 والذي اصبح شائع الاستعمال في كل دول العالم خاصة منها تلك التي تتمتع بوجود أسواق مالية تمتاز بالحركية[2]، وقد اوردت الادبيات المحاسبية العديد من التعريفات العلمية لمفهوم نظام الرقابة الداخلية منها ما يأتي:

- **التعريف الاول: عرفتها اللجنة الراعية للمنظمات Coso** "هي عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الشركة والإدارة والموظفين لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في فعالية وكفاءة العمليات والموثوقية لإعداد التقارير المالية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها"[3].

- **التعريف الثاني:** عرفتها **منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية** نظام الرقابة الداخلية "بأنه مجموعة من الضمانات التي تساعد على الحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية و الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء"[4].

---

[1]- عباس حميد التميمي، فاطمة فزع هداب، **تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية-بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث، العدد 42، ص 2018.

[2]- عبد الرحمن العايب ، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 11-12 اكتوبر 2010، ص35

[3]-Samuel Ngigi Nyakarimi, Marya Karwirwa, **Internal Control System as Means of Fraud Control in Deposit Taking Financial Institutions in Imenti North Sub-County**, Research Journal of Finance Accounting,vol l6,n16,2015,p11.

[4]-إسماعيل عثمان شريف، **تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية، المجلد 4، العدد 7، ص 70.

– **التعريف الثالث:** عرفها **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA** بأنها "عبارة عن خطة التنظيم وتنسيق الأساليب والتدابير المعتمدة في الشركة لحماية أصولها، والتحقق من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية وتعزيز الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة"[1]، كما يمكن تعريفها بأنها عبارة عن إجراء تضعه الإدارة العامة بالمشاركة مع المسؤولين و عمال المؤسسة بهدف ضمان تأمين كاف ومعقول فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة والتي يمكن تصنيفها كالتالي[2]:

✓ تحقيق أمثل للعمليات (الكفاءات، المردودية حماية الأصول.. الخ)؛

✓ صحة ودقة المعلومات المالية (الجداول والحالة المالية، الجرد، النتائج الوسطية، إلخ)؛

✓ التزام وتطبيق القوانين والقواعد المعتمدة بالمؤسسة (القوانين العامة والخاصة، الاحتياجات، القرارات، السياسات، الخ). وبوجه عام ينقسم نظام الرقابة الداخلية الى رقابة محاسبية ورقابة إدارية.

❖ **الرقابة الإدارية:** تشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، اذ تشمل على كل ما هو إداري سواع كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية ، وتشمل الرقابة الإدارية وضع الخطط المستقبلية والتنبؤات المالية وتنظيم الموازنة، فالتنبؤات المالية تتمثل عادة في المركز المالي المتوقع ونتائج التشغيل والتدفقات النقدية لفترة مستقبلية واحدة أو أكثر فهي تضع أهداف محددة تزود الإدارة بالمقاييس المعيارية للتقييم والرقابة على الأداء الفعلي، وخلال السنة يتم إعداد تقارير شهرية تقارن النتائج الفعلية مع الخطة[3].

❖ **الرقابة المحاسبية:** تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة الى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة[4].

---

[1] - Hari Setiyawati, Mutiah Nengzih, **The Effect of the Implementation of good Corporate Governance principles and The Effectiveness of Internal Control System Disclosure of Environment accounting and Its Implications on The Company performance (Studies in State-Owned and Private Hospitals in Jakarta**, Research Journal of Finance and Accounting, vol 5, N24,2014, p173

[2]– سماح طلحي، ساكري نويري، **دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد اجراءات المراجعة الخارجية–دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة–**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، ص 1370.

[3]– مسعود كسكس وآخرون، **تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 3، العدد 2، 2019، ص 48.

[4]– نفس المرجع السابق، ص 48.

❖ **نظام الضبط الداخلي:** يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف ان نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي الى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث ان ذلك يؤدي الى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة فهو المسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي[1].

ثانيا: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يحظى نظام الرقابة الداخلية باهتمام متزايد، ولاسيما بعد الفضائح وحالات الافلاس للعديد من الشركات، حيث أصبح يشكل حجر الزاوية للرقابة على الشركات أيا كان حجمها وطبيعة نشاطها، باعتباره اهم الادوات المعتمدة لتقييم مدى فعالية الاداء وضمان تحقيق الاهداف والالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعة والاستخدام الكفء للموارد، ويعتمد النظام السليم للرقابة الداخلية على توافر جملة من المقومات والمكونات الأساسية:

1. البيئة الرقابية Environment de contrôle

تعتبر المراقبة البيئية هي الموقف المتخذ تجاه الرقابة الداخلية وضبط الوعي بالرقابة وتتولى ادارة المنظمة وموظفيها الاشراف عليها، وقد أعطى نموذج **COSO** أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس التي تبنى عليها باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتعد بيئة الرقابة الاساس للمكونات الأخرى وفي حالة عدم فاعلية بيئة الرقابة فإن نتائج المكونات الاخرى لا تؤدي الى ضوابط رقابية فاعلة، وتشمل بيئة الرقابة : التصرفات والسياسات والاجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمدراء لأية وحدة بخصوص الرقابة واهميتها للشركة وتشمل سبعة عوامل تؤثر بيئة الرقابة فلسفة الادارة واسلوب عملها والنزاهة والقيم الاخلاقية ، والالتزام بالكفاءة ومجلس الادارة أو لجنة التدقيق والهيكل التنظيمي واسناد السلطة والمسؤولية وسياسات وممارسات الموارد البشرية على التوالي[2].

2. تقييم المخاطر Evaluation des risques

العنصر الرئيسي الثاني للرقابة الداخلية هو تقييم المخاطر ، والمخاطر هي الأحداث التي تهدد تحقيق الأهداف، فهي تؤثر في النهاية على قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها ، وتقييم المخاطر

[1]–مسعود كسكس وآخرون، **تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018**، مرجع سابق، ص 48.

[2] - Gamage ,C.T & Lock, kevin L &Fernando,AAJ,**Effectiveness of Internal Control System in State Commercial Banks in Srilanka**, International journal of Scientific Research and Innovative Technology ,vol 1,n5, 2014, p28

هو عملية اكتشاف وتقييم وتحديد كيفية النجاح وتخطي هذه المخاطر ، وهناك مخاطر داخلية وخارجية يمكن ان تمنع تحقيق الأهداف المحددة على كل مستوى في أي وحدة اقتصادية، لذلك يجب على الادارة اتخاذ الاجراءات اللازمة لمنع هذه المخاطر[1].

ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في الشركة وتحدد الادارة الاهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال مع وضوح كافي لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الاهداف، وتقييم المخاطر يتطلب من الادارة النظر في تأثير التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج اعمالها.[2]

3. انشطة الرقابة Activite de contrôle

تشمل انشطة الرقابة على الاجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وانه قد تم اتخاذ الاجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة، وقد تتعلق انشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام، حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الادارية عن طريق قياس الاداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط و وفقا للموازنات التخطيطية، اتخاذ بعض الاجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم ووفقا لنظام الرقابة المطبق، اما اذا اخذنا بأفضل الطرق حصرا للأنشطة الرقابية[3].

ويتم تنفيذ انشطة الرقابة على جميع المستويات في الشركة ، وفي مراحل مختلفة داخل العمليات البيئية والتكنولوجية، ويمكن ان تكون وقائية او استكشافية ويمكن ان تشمل انشطة ويمكن ان تشمل انشطة يدوية او الية مثل التراخيص، الموافقات والتحقق والتسويات واداء الأعمال، حيث ان الفصل بين الواجبات ليس عمليا فإن الادارة تعمل على اختيار وتطوير بدائل الانشطة والمراقبة[4].

4. المعلومات والاتصالات Information et Communication

تتطلب ادارة المخاطر التقاط الشركة لأكبر مجموعة من المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية حيث تسمح البيانات التاريخية للشركة بتتبع الأداء الفعلي مقابل الأهداف والخطط والتوقعات،

---

[1]–خالد صباح علي وآخرون، **نموذج مقترح لتقويم ادارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق اطار COSO**، مجلة جامعة جيهان–اربيل العلمية، العدد 2(الجزء–A) ،2018، ص 162.

[2] - COSO**, Internal Control-Integrated Framework, Excutive Summary**, aicpa, 2013.

[3]– حمزة كبلوتي ، بلال شيخي ، **مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO1–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخلين بمؤسسات المساهمة بولاية عنابة**، مجلة مجاميع المعرفة، المجاد 7، العدد 1، 2021، ص 415

[4]– هيا مروان ابراهيم لظن، **مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم ادارة المخاطر وفق إطار COSO–دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة**، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص 34

ويمكن ان تقدم الانذارات المبكرة بخصوص الاحداث المحتملة التي تتطلب اهتمام الادارة بحيث ينغي تحديد المعلومات ذات الصلة والاحتفاظ بها والابلاغ عنها في شكل إطار زمني يمكن الموظفين من القيام بمسؤوليتهم.

5. التوجيه Pilotage

ينغي مراقبة ادارة مخاطر الشركة لتقييم اداء عناصرها في جميع الفترات، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المراقبة المستمرة للأنشطة والتقييمات المنفصلة او مزيج بين الاثنين، ويستدعي اوجه القصور في نظام ادارة مخاطر الشركة ضرورة الابلاغ عنها الى مستوى الادارة المناسب، بالإضافة الى الابلاغ عن الأمور الجدية وتقديم تقارير عنها للإدارة العليا او مجلس الادارة بهدف تحسين اداء الشركة ككل[1].

ثالثا: دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

ان من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو زيادة الثقة في التقارير المالية بما يخدم جميع الأطراف المهتمة بمصالح الشركة وذلك لما يتضمنه النظام من اجراءات وعمليات ووسائل وسياسات الغرض منها هو تحقيق الرقابة ، حيث أصبح نظام الرقابة الداخلية يشكل حجر الأساس في نجاح الشركات باعتباره نظام متكامل الأجزاء والبنيان وشامل لجميع أوجه النشاط في الشركة من أمور مالية وتشغيلية وإدارية حيث أنه يحقق الرقابة على أنشطة وعمليات الشركة[2]، والتحقق من قدرتها على تحقيق اقصى كفاية إنتاجية للمحافظة على الاستثمار، و يحقق مستويات ملائمة من المراجعة والفحص داخل كل شركة، ويؤدي التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة الى جعل عمل المراجعين أكثر سهولة ، حيث يساهم في دعم التعاون المشترك بين الإدارة والقائمين على نظام الرقابة الداخلية بناء على تصور ودراسة المخاطر التي قد تواجه الشركة مع ضرورة متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري، كما أن أساليب الرقابة الداخلية التي يحتوي عليها نظام الرقابة الداخلية تساعد الادارة الرشيدة من خلال أسلوب حوكمة الشركات في الوصول الى درجة من التأكيد المعقول عند قياس وتقييم المخرجات[3]، وتتجسد استراتيجية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال انشطته الرقابية التالية[4] :

---

[1]– لخضر اوصيف ، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، ادارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل العيار رقم 2100(طبيعة العمل)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 166.

[2]– ثناء عطية فراج وآخرون، **حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، مرجع سابق، ص216

[3]–عصام مهدي محمد عابدين، **الحوكمة في الشركات والبنوك ودورها في ضبط أعمالها والرقابة عليها –دراسة تحليلية، إجرائية، تطبيقية**، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة،2020، ص ص 96–97.

[4]– أمينة فداوي، **دور ركائز حوكمة المؤسسات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة عينة من المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة SBF250**، مرجع سابق، ص245

✓ التأكد من ان العمليات قد تم تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول؛

✓ التأكد من ان حيازة الأصول أو التصرف فيها يتم وفقا لترخيص أو الاعتماد من قبل الإدارة؛

✓ التأكد من الأصول او التصرف الموجودة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا بالمنشأة واتخاذ الإجراءات اللازمة عند حدوث اختلافات بينهما؛

✓ تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف المتعارضة ولا يسمح لأي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها حتى لا يكون هناك فرصة لتغطية أي تلاعب يمكن ان يكون قد ارتكبه في مرحلة سابقة من العملية وبحيث يحقق كل موظف رقابة على الآخر؛

✓ إتباع طريقة القيد المزدوج لإثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية لما لها من مزايا خاصة بالضبط الحسابي؛

✓ استخدام الحسابات التفصيلية لتحقيق الضبط الحسابي للمجموعات المتشابهة من الحسابات الفرعية؛

✓ إعداد موازين مراجعة شهرية للتأكد من التوازن الحسابي؛

✓ مطابقة كشوف حسابات البنوك مع حسابات البنوك بالدفاتر وإعداد مذكرات التسوية اللازمة ومتبعة المعلومات الظاهرة بها؛

✓ إتباع نظام الجرد.

المطلب الثاني: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يشير كثير من الباحثين ان نجاح حوكمة الشركة يعتمد في المنظمة على نجاح لجنة المراجعة والفشل في العضوية او الشكل او دور او كفاءة او التزام لجنة المراجعة يؤدي الى احداث فجوة في حوكمة الشركات والنظام الموضوع ، حيث تعتبر لجان المراجعة احدى اهم الادوات الفاعلة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، و ذلك من خلال قيامها بكافة الإجراءات الكفيلة بكبح سلوك الادارة ومنعها من استغلال موارد المؤسسة لصالحها، والتي من ضمنها تفعيل دور المدقق الخارجي وتعزيز استقلاليته وزيادة فاعليته لإجراءاته للحد من اقرار معاملات تضر بأصحاب المصالح[1].

[1]– محمود نصر كشكش، ماهر موسى درغام، **أثر خصائص لجنة التدقيق على ادارة الأرباح–دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية، المجلد 29، العدد 3، 2021، ص138

أولا: نشأة لجنة المراجعة

تشير البحوث والدراسات الى ان مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض الى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن ، حيث بدأ في الظهور في اواخر الثلاثينيات عندما شجعت بورصة الاوراق المالية **(SEC)** وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) على انشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة Mekesson & Robbins ، كما تشير الى ان انشاء فكرة لجان المراجعة قد ارتبط في معظم الدول بحدوث حالات الافلاس غير المتوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف[1].

وفي عام 1967 أوصى **American Institute of Certificated Public Accountants(AICPA)** جميع الشركات العاملة بضرورة انشاء لجنة المراجعة بحيث تتضمن مسؤولياتها ضرورة حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وادارة الشركة والخاصة بالنواحي المحاسبية وطريقة الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم، وذلك باعتبار ان لجنة المراجعة هي قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس ادارة الشركة[2].

وفي عام 1987 أصدر تقرير **Treadway Commission** والذي أكد على ضرورة إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات المسجلة أسهمها في بورصات الاوراق المالية الامريكية و أكد على أهمية ان تتشكل هذه اللجان من الأعضاء الغير تنفيذين وحدد هذا التقرير ان المسؤولية الاساسية للجان المراجعة يتمثل دورها في اكتشاف التلاعب ومنعها في القوائم المالية، وفي عام 2002 بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى تم إصدار Sarbanes Oxley Act والذي الزم جميع الشركات بتكوين لجان المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في عملية اعداد القوائم المالية وايضا دورها في زيادة استقلالية كل المراجع الداخلي والخارجي[3].

---

[1]–عوض سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السعودية–، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة**، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص 94.

[2]–محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، مرجع سابق، ص 157، 158.

[3]– نفس المرجع السابق، ص158

أما عن لجان المراجعة في الجزائر لا يزال المشرع الجزائري يعد تشكيلها غير الزامي من خلال اعتبارها جزء من مسؤوليات مجلس الادارة حيث تمثلت أهم التشريعات التي تطرقت الى تشكيل لجان المراجعة في الجزائر وفق الاتي:[1]

1. ميثاق حوكمة المؤسسات

يجب ان ننوه في هذه النقطة عن ميثاق حوكمة المؤسسات وليس قانون ملزم لحوكمة المؤسسات الذي يلزم بتشكيل لجنة المراجعة وان لم يسميها بل اعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الادارة حيث اكتفى بالإشارة الى ان المجلس بإمكانه تشكيل لجان متخصصة على مستواه لمساعدته للقيام بمهامه على أكمل وجه، تعمل بنظام مساوي لباقي الاعضاء، هذه اللجان متخصصة تأخذ صفة الاشراف على مراجعة الحسابات (المراجعة الخارجية) والرقابة المالية للمؤسسة (لجنة المراجعة) وتحديد مرتبات الاطارات المسيرة (لجنة المكافآت ولجنة التعيينات).

2. أمريه الرقابة الداخلية الخاصة بالبنوك

شكلت لجان المراجعة أحد المواضيع التي شملتها الرقابة الداخلية رقم 3-2002 المؤرخ في 4-11-2002 الصادرة عن بنك الجزائر، (البنك المركزي سابقا) والذي أكد في نص المادة رقم 2 الى تشكيل لجان المراجعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية مع التركيز على ضرورة الافصاح عن تكوينها وطبيعة عملها والشروط التي بموجبها يرتبط المراجعين الخارجيين وجميع الاشخاص المرتبطة بالبنك أو الجهة المالية المعنية بأعمالهم معها كما تضمنت ان مهام لجان المراجعة يجب ان تشمل:

- ✓ فحص وضمان مصداقية المعلومات وضمان تقييم الطرق المحاسبية المتبعة من طرف البنك او الهيئة المالية المعنية؛
- ✓ توفير تقييم لجودة الرقابة الداخلية وبشكل خاص توافق كل من القياس والرقابة وادارة المخاطر.

3. القانون التجاري

لم يتضمن القانون التجاري بشكل صريح تشكيل لجان المراجعة ولكن يمكن ان نستنبطها بشكل ضمني في المادة 622 منه والتي أكدت " يخول لمجلس الادارة كل السلطات للتصرف باسم المؤسسة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع المؤسسة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين" ففي ظل السلطات التي اقرتها هذه المادة والممنوحة لمجلس الادارة فإن المجلس له

[1]- عبد الحميد حسياني ، صلاح الحواس، **أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 6، ص 233، 234.

حق تشكيل لجان تساعده في اداء مهامه والوفاء بالتزاماته وصولا لحوكمة جيدة للمؤسسة وتأخذ هذه اللجان اشكال متعددة كلجنة المراجعة مثلا، وعليه فهذه المادة قد تشكل المرجعية القانونية في الجزائر لتشكيل لجان المراجعة.

أما عملية تشكيل لجان المراجعة وطريقة تحديد أعضائها من طرف مجلس الادارة يتطلب التقيد بأحكام المادة 629 من نفس القانون التجاري الجزائري والتي تؤكد ان هذه اللجان لا تشكل الا بموافقة وتصريح من الجمعية العامة للمساهمين وبموجب عقد وبذلك يجب ان تكون اللجنة تحت مسؤولية الجمعية العامة ويجب عليهم تقديم تقارير دورية عن المسؤوليات والمهام التي قامت بها بموجب هذا العقد.

ثانيا: مفهوم لجان المراجعة ومبررات انشاؤها

حظيت لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة، والباحثين خاصة بعد الاخفاقات والاضطرابات في كبرى الشركات العالمية، ويختلف مفهومها حسب الهدف من تشكيلها والوظائف والمسؤوليات المخولة لها وفيما يلي مجموعة من التعريفات.

عرفت **الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين 1992** لجان المراجعة على" انها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤوليتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المعدة للنشر[1].

كما عرفت على أنها لجنة تتكون من 3 إلى 5 أعضاء من المدراء الغير تنفيذيين هدفها التحقق من سلامة القوائم المالية ومتابعة الرقابة الداخلية والتوصية بترشيح وتحديد إتعاب المدقق الخارجي[2]، وعرفها (Arens et al,2017) بأنها عدد مختار من الاشخاص من بين اعضاء مجلس ادارة الشركة تكون مسؤولة عن المحافظة على استقلالية المدقق عن الادارة وقد تتكون من ثلاثة او خمسة او سبعة أعضاء من مجلس الادارة الغير تنفيذين[3]، وقد تم التفويض الى لجنة المراجعة لكي تقوم بعملية الرقابة، والاشراف

[1]–محي الدين محمد ابراهيم، عثمان النعيم، ابراهيم يعقوب اسماعيل عثمان، **اثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشور**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد11، العدد2، 2020، ص 435.

[2] - Knapp, M , **anemprical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with clien management**. 2006, p. 194

[3]-Arens A,Elder,R,J &Beasley ,M,S, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach** ,16th ed, pearson Education

على عملية اعداد القوائم المالية، وفيما يلي مجموعة من الاسباب التي تدعم قيام لجنة المراجعة بهذه المهمة.

- ✓ عدم التجانس بين أعضاء مجلس الادارة وضخامة عددهم في بعض الاحيان لا يتناسب مع القيام بمهام شاقة مثل المهام الموكلة الى اعضاء لجنة المراجعة؛
- ✓ مواعيد تقديم التقارير المالية وهو ما يستلزم قدرا كبيرا من الوقت والجهد، وقد يكون إشراك كافة أعضاء مجلس الادارة في هذه العملية التي تستغرق امرا طويلا لا يتسم بالكفاءة؛
- ✓ الاشراف الفعال على عملية اعداد التقارير المالية وخاصة في الشركات الضخمة يتطلب قدرا كبير من الخبرة في المحاسبة والادارة المالية، تلك الخبرة لا تتوفر لدى اعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ تزايد حالات الفشل للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها وزيادة رغبة الشركات في تدعيم عملية الرقابة على انشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- ✓ زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة؛
- ✓ التوفيق بيم مراجعي الحسابات الخارجين وبين ادارة الشركة.

ثانيا: دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمكن ان يؤدي وجود لجنة التدقيق في الشركات الى تخفيض حدة تضارب المصالح عبر تقديم تقارير مالية تتصف بالجودة والموثوقية العالية للجهات ذات الاهتمام بعمل الشركة، مما يساهم في تحسين قيمة الشركة في نظر المستثمرين ولخصائص لجان التدقيق مكانة مهمة من اجل ضمان مسائلة المساهمين للإدارة وتقديم نموذج حقيقي وعادل عن اداء الشركة، كما ان ممارسة اعضاء لجنة التدقيق مهام الاشراف على اعداد التقارير المالية للشركة ويعزز من امكانية ان تلعب خصائصهم دورا في تحسين مستوى فاعلية لجان التدقيق[1]، وتتمثل هذه الخصائص في:

1. استقلالية أعضاء لجان التدقيق:

تعتبر استقلالية لجان التدقيق من أهم المعايير التي ترتكز عليها اغلب اللوائح المنظمة لعمل لجنة التدقيق، ويمثل هذا المعيار أهم شروط اختيار أعضاء لجنة التدقيق حيث انه من الضروري ان يكون

[1]– محمود نصر كشكش، ماهر موسى درغام، **أثر خصائص لجنة التدقيق على ادارة الأرباح–دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين**، مرجع سابق، ص 141.

أعضاء لجان التدقيق مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن ادارة المؤسسة بحيث لا يظهر لمجلس ادارة المؤسسة وجود علاقة مباشرة او غير مباشرة بين اعضاء اللجنة و مدراء الشركة التنفيذين[1].

وتشير معظم الدراسات السابقة الى ان استقلالية اعضاء لجان التدقيق الداخلي يتوقع ان تؤدي الى تحسين عملية اعداد التقارير المالية وتجنب اعادة صياغتها و بالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية[2].

2. الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق:

ان تعقد الادوات المالية الحالية وتعقد هياكل رأس مال المؤسسات وظهور صناعات جديدة والتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالية كلها توضح أهمية وجود لجنة تدقيق مؤهلين تأهيلا علميا مناسب ويمتلكون الخبرة العملية الكافية[3].

واشارت الدراسات السابقة ان احتمالية حدوث التلاعب في اعداد التقارير المالية يرتبط بوجود لجنة تدقيق داخلي فيها خبرة مالية ضعيفة ، اما الشركات التي يتمتع أعضاء لجان التدقيق الداخلي فيها بخبرة مالية جيدة فإن امكانية خضوعها لعملية اعادة صياغة التقارير المالية تكون اقل من الشركات التي تكون الخبرة المالية لأعضاء لجان الداخلي فيها ضعيفة وبالتالي فإن الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق لها دور ايجابي فالحد من ممارسات المحاسبة الابداعية[4].

3. اجتماعات لجان التدقيق

نصت التشريعات والقوانين على وجود اجتماعات للجنة التدقيق لمناقشة بعض الأمور والقضايا الخاصة بسير العمليات، فيجب ان تجتمع اللجنة دوريا على ان لأقل عدد اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات سنويا[5].

وقد تفحصت مجموعة من الدراسات العلاقة بين اجتماعات لجنة التدقيق وبين احتمالية حدوث التلاعب في التقارير المالية وتوصلت فيها الا ان الشركات التي تجتمع لجنة التدقيق فيها مرتين سنويا كحد أدني تكون احتمالية تعرضها للعقوبات الناتجة عن مشاكل التقارير اقل، وبالتالي فإن الزيادة في

---

[1]– حاج قويدر قورين وآخرون، **دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الافصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سابق، ص37.

[2]– اقبال عدنان الشريف، عماد محمد اب عجيلة، **العلاقة بين جودة الارباح والحاكمية المؤسسية**، مرجع ساب، ص21

[3]– عناني عبد الله، **دور لجان التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة البحث الاقتصادي**، العدد 7، 2013، ص 6

[4]– اقبال عدنان الشريف، عماد محمد اب عجيلة، **العلاقة بين جودة الارباح والحاكمية المؤسسية**، مرجع سابق، ص 21

[5]–محمد فوزي ابو الهيجاء، احمد فيصل خالد الحابك، **خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة اصدار تقرير المدقق**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، العدد الثاني، 2012، ص447

تكرار اجتماعات لجنة التدقيق يؤدي ال زيادة جودة التقارير المالية وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ثالثا: مهام لجان المراجعة للحد من المحاسبة الإبداعية

يبرز دور لجان المراجعة في المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال ما تقوم به من ادوار خاصة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وعمليتي المراجعة الداخلية والخارجية وعملية اعداد القوائم المالية، ولكل لجنة من لجان المراجعة في المؤسسات شكل خاص، بما يعني ان كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما، ولا يوجد معيار محدد موضوع يمكن استخدامه لتحديد دورها، ومع ذلك يوجد ادلة لتوفير افضل الممارسات وليس من الضروري ان تكون متعلقة بمؤسسة معينة، و هناك العديد من المهام التي تقوم بها لجان المراجعة نذكر منها:

1. دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها

أكدت أغلب الدراسات ان من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية وذلك من خلال دورها الاشرافي على اجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمها، وتتمثل اهم النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية كما يلي:[1]

- ✓ تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من ادارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي الذي من شأنه ان يؤثر في جودة التقارير المالية؛
- ✓ دراسة ومناقشة خطط الادارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة وخططها المتعلقة باتخاذ الاجراءات التصحيحية؛
- ✓ مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع من الادارة والمراجع الداخلي والخارجي ان دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة؛
- ✓ دراسة ومرجعة التقارير الخاصة بتطوير اجراءات العمل والنظم المحاسبية والاجراءات المالية والادارية، واجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات، العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية؛
- ✓ تفحص اوجه القصور الجوهرية التي اشار اليها المراجع الخارجي في تصميم نظام الداخلية.

[1]– حكيمة بوسلمة ، سهام كردودي ، **لجنة المراجعة كإحدى اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح**، مجلة دراسات وابحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 7، 2017، ص ص356،357

2. الاشراف على المراجعة الداخلية

أشارت العديد من الأبحاث العلمية التي قامت بدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وقسم المراجعة الداخلية بالشركات الى التأكيد على أهمية لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعين الداخلين وزيادة استقلاليتهم بالشكل الذي يمكنهم من تنقيذ مسؤوليتهم الرقابية، ومن ناحية اخرى فإن وجود لجان المراجعة سوف يمكن المراجعين الداخلين من زيادة التفاعل مع المراجع الخارجي باعتبار ان من ضمن مسؤوليات لجان المراجعة هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المراجع الخارجي والمراجعين الداخليين، بالشكل الذي يؤدي الى مساعدة كل من الطرفين بالوفاء بمسؤولياته وزيادة امكانية الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركة، وتساهم لجان المراجعة في دعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال[1]:

- ✓ تقييم فعالية المراجعة الداخلية وجودتها كجزء من نظام الرقابة الداخلية، وإنها تتم وفق معايير الأداء المهني؛
- ✓ متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية والموافقة عليها؛
- ✓ تعيين مدير المراجعة الداخلية وعزله؛
- ✓ التأكد من ان المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لمباشرة عملياتها؛
- ✓ حرية مدير المراجعة في الاتصال المباشر بلجنة المراجعة لمناقشة أي امور مهمة؛
- ✓ فحص نتائج المراجعة الداخلية؛
- ✓ فحص المستوى المهني للمراجعين الداخلين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم.

3. دعم وظيفة المراجعة الخارجية:

تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية الامر الذي من شأنه ان يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والاطراف الخارجية في التقارير المالية وذلك من خلال:[2]

- ✓ ترشيح وتعين المراجع الخارجي من ذي الخبرة والكفاءة الملائمة؛
- ✓ تحديد اتعاب المراجع في اداء مهامه والمحافظة على استقلاله؛
- ✓ حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.

---

[1] – لعبيدي مهاوات وآخرون، **دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 3، 2020، ص99

[2] –رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية–دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العددالثاني،2010، ص105.

- ✓ تحقيق التنسيق بين المرجع الخارجي والمراجع الداخلي.
- ✓ تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها.
- ✓ الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراج الخارجي.

4. الاشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها ، ومن اجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتوات في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة تم تحديد العديد من المهام للجنة المراجعة تجاه القوائم المالية ومن أبرزها[1]:

- ✓ مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الادارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- ✓ التأكد من انه تم الافصاح عن التغيرات في السياسة المحاسبية والمبادئ المحاسبية لتعرف أثرها في التقارير المالية؛
- ✓ تقييم سياسات الافصاح المطبقة في ضوء اهداف التقارير المالية وغايتها؛
- ✓ التأكد من كفاية وملائمة الافصاح لتحقيق مستوى مرض للتقارير المالية؛
- ✓ استعراض القوائم المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة؛
- ✓ فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل؛
- ✓ متابعة جميع القضايا التي اثارها مراجعي الحسابات الداخلين والخارجين لضمان معالجتها بشكل سليم؛
- ✓ الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية بتحديد العوامل التي تقود اليها وتعريفها؛
- ✓ متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

المطلب الثالث: دور المراجعة كآلية من آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ان التطبيق السليم لحوكمة الشركات يحتاج الى العديد من الآليات وتعتبر المراجعة امن بين الآليات المعتمدة في هذا المجال، حيث تعتبر أحد أهم وظائف القيادة لما تقدمه من خدمات للإدارات العليا عن طريق التقييم الدائم والموضوعي لمختلف الانشطة المالية والمحاسبية وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل

[1]– حكيمة بوسلمة ، سهام كردودي ، **لجنة المراجعة كإحدى اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح**، مرجع سابق، ص357.

دقيق وبدرجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولا: المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمحاسبة الابداعية

تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأنشطة المهمة داخل المنظمات، حيث تعتبر أحد وظائف القيادة لما تقدمه من خدمات للإدارات العليا عن طريق تقييمها الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، كما أن دورها الاستشاري يساعد المنظمات على تحسين عملياتها.

1. لمحة تاريخية عن المراجعة الداخلية ومفهومها

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عام، وبالتالي فهي حديثة بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، وقد لاقت اهتمام وقبولا كبير في الدول المتقدمة، و اقتصرت في بادئ الامر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الاخطاء ان وجدت ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستعمل كآدات لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الادارة العليا بالمعلومات وبهذا تصبح اداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الادارية المختلفة والادارة العليا ، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يستند على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم نواحي النشاط الاخر[1].

وترجع بداية الاهتمام الحقيقي بالمراجعة الداخلية الى عام 1941 حيث تم انشاء معهد المدققين الداخليين **IIA. Institute of internal Auditors** في الولايات المتحدة الامريكية وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الاساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ انشاؤه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدمات، وقد عمل المعهد على تدعيمها وتطويرها عن طريق بذل الجهود المختلفة من اجل المضي قدما بهذه المهنة حيث تم في 1947 اصدار اول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي[2].

وفي عام 1957 تم ادخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف الراجعة الداخلية على انه مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة واحيانا بواسطة موظفين

[1]– رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010، ص9.

[2]– جمعة هوام ، وداد كوردي ، **أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات**، الملتقى الدولي حول الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 11-12 اكتوبر2010، ص116.

متخصصين، وفي عام 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1979 انتهت اللجان من اعمالها وقدمت تقرير بنتائج دراستهما وتم التصديق عليها وهذه المعايير تم اقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعة الداخلية والجهات التابعة له[1].

أما فيما يخص مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر فقد ارتبطت بالحقب والمراحل التي مرت بها المؤسسة الاقتصادية في الجزائر والتي تم تقسيمها الى ثلاث مراحل تتمثل في[2]:

2. مرحلة ما قبل الإصلاحات الاقتصادية: ساد في هذه المرحلة الاقتصاد المخطط او ما يعرف بالاقتصاد الاشتراكي حيث أن كل الشؤون الاقتصادية تمتاز بالطابع العمومي وتخضع لوصاية مختلف الهيئات الوزارية التي تتولى وضع الخطط والتوجيهات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية التي تتبع لها فخلال تلك الفترة كانت المؤسسات العمومية تخضع لرقابة ما يسمى بمجلس المحاسبة، فقد فرض المشرع في وضعه للقانون الخاص بهذه الهيئة على ضرورة ان يخضع التدقيق الداخلي لسلطة هذا المجلس حيث تنص المادة 36 من القانون 80-5 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة ان تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية وهي بذلك شرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم و منه بهذا الشكل فإن الادارة العليا المسؤولة على انشاء وظيفة التدقيق الداخلي تفقد مسؤوليتها على هذه الوظيفة وذلك بجعلها تحت سلطة ومسؤولية الإدارة العليا التي تتولى تحديد مهامها ومجالات تدخلها.

3. مرحلة الاصلاحات الاقتصادية: منذ ان اختارت الجزائر الانتقال الى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي قامت السلطات العمومية بوضع جملة من القوانين تساعد على الانتقال من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق وكتن من بين هذه القوانين القانون 88-1 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الذي كرس في مادته 40 الزامية انشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الجزائرية وقامت هذه المادة بتحديد مهام هذه الوظيفة في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل دائم ومستمر اساليب ادارة وتسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية ، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري المؤسسات

[1]- نفس المرجع السابق، ص 116.

[2]- عبد الرحمن العايب ، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع والممارسات الدولية**ذ، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 11-12 اكتوبر 2010، ص 50.

الاقتصادية العمومية من رقابة مجلس المحاسبة بحيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة واصبحت خاضعة لسلطة الادارة العليا.

4.مرحلة ما بعد 1995: شهدت الغاء كل قوانين الاصلاحات الاقتصادية بما فيها القانون 88-1 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة ، اذ أنه بصدور هذا الأمر، تم الغاء المادة 40 من القانون 88-1 التي كانت تفرض على المؤسسات الاقتصادية ضرورة انشاء وظيفة للتدقيق الداخلي، وان ما يميز هذه المرحلة هو انه بالرغم من الغاء المادة 40 المذكورة سابقا الا ان السلطات العمومية واصلت في اصدار تعليمات لفائدة مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ومن بين هذه التعليمات:[1]

✓ التعليمة رقم 19736 **STP/DPE/** المؤرخة يوم 17 فيفري 1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمات الدولة.

✓ التعليمة الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة الصادرة بتاريخ 20ماي 2003.

✓ التعليمة رقم 02-3 المؤرخة يوم 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية انظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

✓ التعليمة رقم SG/079 /07 المؤرخة يوم 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة للتدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

وقد أقر المرسوم التنفيذي رقم 96/9 المؤرخ في 29 فيفري 2009 المحدد لكيفية مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية وتدقيقها من طرف المفتشية العامة للمالية ضمنيا بضرورة انشاء هياكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها حيث نصت في المادة 2 منه على ان عمليات الرقابة والتدقيق التسيير، تشمل ميادين عدة منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

والهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر انشئت جمعية المدققين المستشارين الداخلين الجزائريين AACIA رسميا في 19 جويلية 1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخلين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، وهي تعمل على وضع معايير التدقيق في الجزائر كما تسعى الى:[2]

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 51.

[2]- محمد يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الادارية والاقتصادية، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2، العدد 5، ص279

- ✓ ترقية مهنة التدقيق الداخلي ونطورها؛
- ✓ خلق العلاقات وتدعيمها بين المدققين الداخلين، ما يمكن من التعاون وتبادل المعارف؛
- ✓ اقتراح محاور التكوين وتحسين المستوى في مجال التدقيق الداخلي؛
- ✓ خلق العلاقات مع الجمعيات الوطنية واجنبية ذات اهداف مماثلة وتدعيمها؛
- ✓ البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية والالتزام بأخلاقيات المهنة؛
- ✓ العمل على تنظيم ملتقيات بين المدققين الداخلين العاملين في مختلف المؤسسات من اجل تبادل الخبرات والافكار حول مواضيع تتعلق بالعمل الميداني للتدقيق الداخلي؛
- ✓ برمجة دورات تكوينية في مهنة التدقيق الداخلي؛
- ✓ مساعدة الشركات على انشاء ميثاق التدقيق الداخلي.

ومرت المراجعة الداخلية منذ نشأتها بعدة مراحل وتطورات شملت التعديلات والإضافات على تعاريفها ومفاهيمها ونطاق عملها الرقابي لتنسجم مع هذا التطور ولاسيما الأهداف المرجوة من نشاط المراجعة الداخلية فضلا عن الحاجة لخدمتها كوظيفة رقابية فاعلة تقدم خدماته لإدارة الوحدة الاقتصادية، إذ تشير اغلب الدلائل أن بدايات ظهور المراجعة الداخلية كانت في الولايات المتحدة الامريكية ومع ظهور الشركات الكبرى، سنقوم بعرض أهم التعاريف:

- **التعريف الأول:** عرفها **المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI المراجعة الداخلية** على" انها نشاط مستقل وموضوعي يهدف الى تقديم ضمانات للشركة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها بالإضافة الى النصائح والعمل على تحصين ومساعدتها في خلق القيمة"[1].

- **التعريف الثاني** : عرفه **معهد المدققين الداخلين(IIA):** وهو التعريف الاكثر قبولا "هو نشاط رقابي مستقل موضوعي واستشاري من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة وابداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية الشركة وتؤدي الى تحسين أدائها ويساعد هذا النشاط على تحقيق اهداف الشركة بوضع أساليب منهجية منظمة **Disciplined** لتقييم وتحسين فعالية كل من ادارة المخاطر **Risk Management**، الرقابة **Control** و حوكمة الشركات**Corporate Governance** [2].

[1] Hamini Allel, **Le contrôle interne et L'élaboration du bilan comptable, opu, Alger**, 2003, p 35

[2] -Louis vaurs, audit interne: **enjeux et pratiques a l'international, édition d'organisations** ,paris.2007,p21

من خلال التعاريف السابقة نجد **ان تعريف معهد المدققين الداخلين** IIA يتميز بالشمولية عن باقي تعاريف المنظمات الدولية بحيث تميز هذا التعريف بما يلي:[1]

- **نشاط مستقل:** يعني إفساح المجال أمام المراجع الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق أو منهاجياتها وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من اتمام الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها الى المستويات المناسبة بحرية تامة وتجنب الاشتراك في فحص أو التأكيد على انشطة قد يكون شارك فيها.

- **تأكيد موضوعي:** هي ذهنية غير متحيزة تسمح للمدقق بأن يقوم بعمله بشكل مقنع، وبأنه لن يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر في جودة العمل، وتتطلب الموضوعية الا يخضع المدقق حكمه على الامور المتعلقة بالتدقيق لأحكام الأخرين.

- **خدمات استشارية:** تحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمات بالاتفاق مع الشركة بما يضيف قيمة لها ويدعم عملية حوكمة الشركة وادارة المخاطر وعملية الرقابة دون أي مسؤولية ادارية للمدققين الداخلين مثل النصيحة والمشورة والتدريب.

- **إضافة قيمة:** هو تحسين الفرص لتحيق أهداف الوحدة، وتحديد فرص التحسينات في العملية التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بخدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، وبمعنى اخر ما يمكن ان يقدمه التدقيق الداخلي من منافع للأطراف المرتبطين بنشاط الوحدة والمتأثرين بها جميعهم بما يضمن بقاؤها واستمرارها.

- **علاقة المراجعة الداخلية بممارسات المحاسبة الابداعية**

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، اذ انها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسائلة الشركة حيث يقوم المدققين الداخلين من خلال الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات الخاصة وتقليل مخاطر الفساد المالي والاداري وتعتبر من اليات المراقبة الهامة ضمن اطار هيكل الحوكمة خاصة فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير[2].

---

[1]-ناظم حسن رشيد، **دور الذكاء الاخلاقي للمدققين الداخلين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي-دراسة لآراء المدققين الداخلين في العراق**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، المجلد 22، ص 469

[2]- نورالدين حامد ، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع العام والخاص الجزائري**، الملتقى الدولي حول: حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يوم 6-7 ماي 2012، ص 7

والجدير بالذكر فإن وظيفة المراجعة الداخلية اذا تمت صياغتها وتطبيقها بصورة فعالة يمكن ان يكون لها اثر ايجابي في تقليل فرص اصدار تقارير مالية مضللة، الى ان كل من التدقيق الداخلي والخارجي يقلص من التلاعبات في التقارير المالية ، حيث ان المدققين الداخلين متغير ذو حساسية لدوافع الادارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وان موازنة ساعات العمل للمدققين الداخلين تزداد عندما تزداد دوافع الادارة نحو غش التقارير المالية[1]، وتتمثل انشطة التدقيق الداخلي التي لها دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في[2]:

- ✓ تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة؛
- ✓ تقييم الخطط والإجراءات قصد اكتشاف الاختلالات واقتراح الحلول وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وليس النشاط المالي والمحاسبي فقط؛
- ✓ حماية ممتلكات الشركة من الغش والتلاعب وتفادي الخسائر الناجمة عن الإهمال واللامبالاة؛
- ✓ تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتي تعتمد من قبل عدة أطراف داخل وخارج الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ مراقبة ودراسة النشاط التشغيلي للشركة وتحليل حسابات التكاليف ومطابقتها والحسابات المالية.

ثانيا: دور المراجعة الخارجية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ان المراجعة الخارجية لها دور فعال وايجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث انها تهدف اساسا الى ابداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية وما يترتب عليها من اضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

1. مفهوم المراجعة الخارجية

تعددت تعاريف المراجعة الخارجية بتعدد الهيئات والتوجهات رغم ان سبب ظهورها واحد وهو انفصال الملكية عن الادارة ورغبة أصحاب الملكية في الاطمئنان على ممتلكاتهم وتقليل مخاطر المعلومات المعروضة في القوائم المالية الموجهة لمتخذي القرارات.

---

[1]– سمية فحموش ، سميرة خواري ، **دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات ادارة الأرباح–دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة**، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد، العدد 04، 2018، ص 318.

[2]– فهيمة بديسي ، **التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 11–12 اكتوبر2010، ص 70.

– **التعريف الاول:** عرفتها الهيئة الفرنسية للخبراء الفرنسين المعتمدين "هو فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج[1].

– **التعريف الثاني: هي** "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة ايصال هذا الرأي الى الاطراف المعنية لمساعدتها على الحكم على مدى جودة المعلومات وتحديد درجة الاعتماد على تلك القوائم"[2].

– **التعريف الثالث:** تشير المراجعة الخارجية "بأنها العملية التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة او الشركة حيث يكون مستقلا عن ادارة المنشأة وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة[3].

2. المعايير الدولية للمراجعة الخارجية

حسب الاركان الاساسية لعملية التدقيق لابد من وجود معايير محددة سلفا، حتى يتمكن المدقق من تقييم المعلومات في ضوئها فتدقيق القوائم المالية لشركة ما يتم في ضوء معايير المحاسبة المتعارف عليها وتدقيق الدخل الخاضع للضريبة يتم في ضوء القوانين الجبائية المعمول بها وبالدرجة الثانية يتم جمع وتقييم الادلة والتي تمثل جوهر عملية التدقيق والتي يعتمد عليها في تحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقا ويتم ذلك من طرف شخص كفئ مستقل يكون مؤهلا لفهم هذه المعايير.

وانطلاقا مما سبق يمكن القول بأن معايير المراجعة تمثل ارشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مهامهم، في بمثابة مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير وادلة التدقيق[4]، و ظهرت هذه المعايير في كتيب تحت عنوان(معايير التدقيق المتعارف عليها) وتنقسم الى:

❖ **المجموعة الأولى: المعايير العامة:** تهتم المعايير العامة بالتأهيل و الصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة الأداء المطلوب ونوعيته، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل الالتزام بمهمة التدقيق ان

---

[1] – نور الهدى نقاز ، محمد طرشي ، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، دراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، العدد 2، 2021، ص197.

[2] - محمد سفير ، رزقي اسماعيل، **مسؤولية الراجع الخارجي عن عملية الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة المعيار، المجلد 3، العدد 6، 2013، ص 464

[3] – محمد أحمد كاسب خليفة، **حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020، ص 60.

[4] – غنية بن حركو ، زهير زواش ، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 49، 2018، ص178.

يقرر ما اذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند اداء هذه المهمة[1]، وتتكون المعايير الشخصية من:[2]

✓ **التأهيل العلمي:** يجب ان يقوم بالفحص وباقي الخطوات الاجرائية الاخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة.

✓ **الحياد والاستقلالية:** يجب على المراجع ان يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره فيما يتعلق بإجراءات العمل.

✓ **العناية المهنية الواجبة:** يجب على المراجع ان يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الاخرى وكذلك عند اعداد تقرير ابداع الرأي.

❖ **المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:** تتعلق معايير العمل الميداني بجمع ادلة الاثبات والانشطة الأخرى المتعلقة بإبداء العمل الميداني وتنحصر في ثلاث معايير وهي:[3]

✓ **التخطيط السليم وتقسيم العمل والاشراف على المساعدين:** أهمية التحقق من ان العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء التدقيق بشكل ملائم وبما يوفر الاشراف المناسب على اداء المساعدين، ويعد وجود الاشراف الملائم امرا ضروريا في المراجعة.

✓ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل وتتمثل أهمية هذه الخطوة في انها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق وعليه فإن الغرض الذي يفسر هذا انما يتمثل في نظام الرقابة الجيد انما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

✓ **كفاية وصلاحية ادلة الاثبات:** هذا المعيار يتطلب من المدقق جمع ادلة الاثبات الكافية والتي تمثل اساس معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويتمثل مفهوم دليل الاثبات حجر الاساس لعملية المراجعة كما انه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل اليها المراجع تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل اثبات معقول وملائم، أي ان ادلة الاثبات توفر الاساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات.

---

[1]– كريمة بن حواس ، عمر بنية ، **دراسة تطبيقية لتوجيه الجزئر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 40،2016، ص 97

[2]– مسعود صديقي، **دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد 1، 2002، ص6.

[3]– غنية بن حركو ، زهير زواش ، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مرجع سابق، ص181.

❖ **المجموعة الثالثة: معايير اعداد التقرير:** يعتبر معيار إعداد التقرير آخر معيار يلتزم به المدقق لإبداء رأيه، إذ ينبغي عليه أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني، و محايد، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة[1].

✓ **تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان التقرير إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو يعني ضمنيا لهذه المبادئ تمثل معيار يقاس عليه او يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية وإذا ما كانت تصر المركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها.

✓ **ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق.

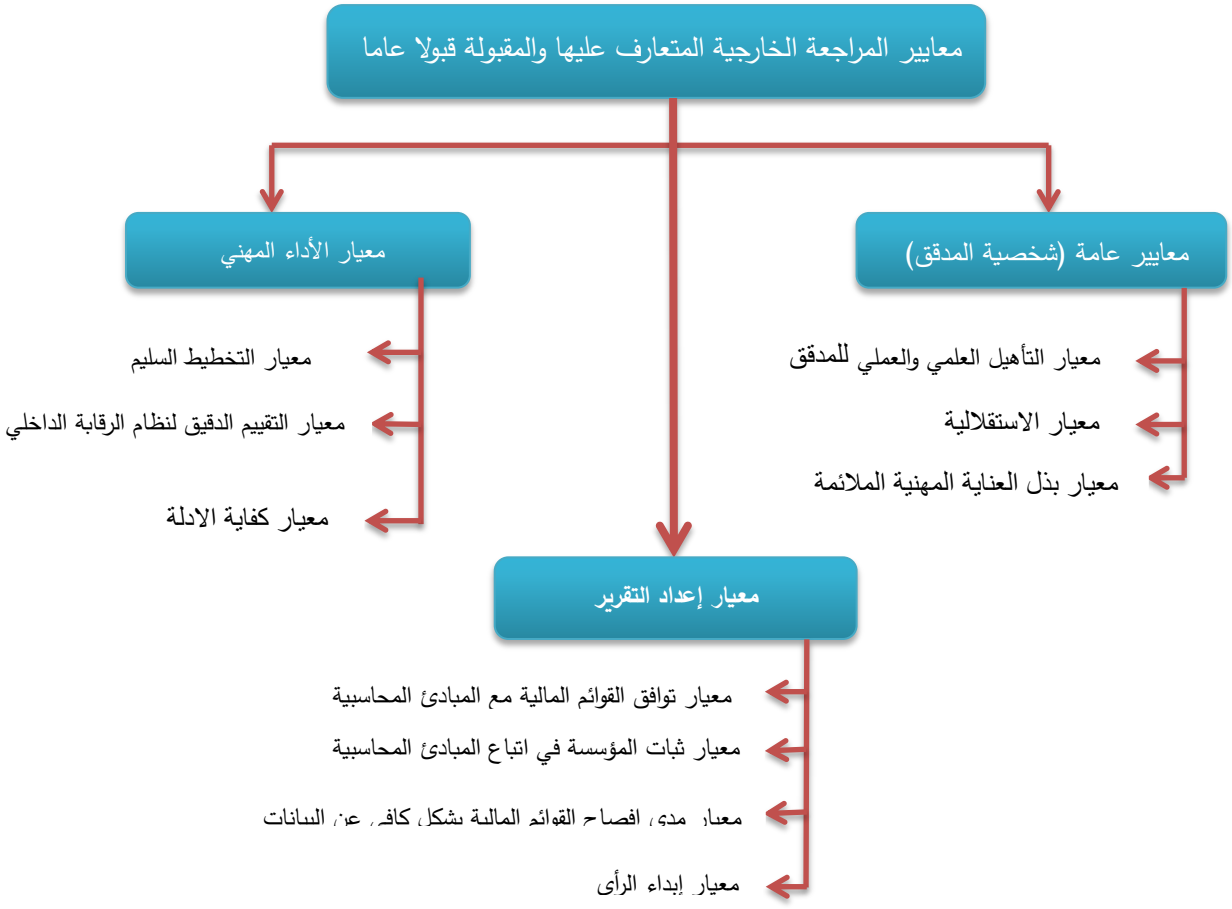
✓ **الافصاح المناسب:** يتطلب هذا المعيار ضرورة افصاح المدقق في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت المعلومات اغفلت او حذفت من صلب القوائم او الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي ان الافصاح المناسب مفترض والزامي، مالم يشير تقرير المراجعة الى خلاف ذلك، ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير المراجعة غير متحفظ فان هذا معناه ان المراجع وصل الى قناعة بأنه لا حاجة الى افصاح أكثر لصدق وعدالة القوائم المالية.

✓ **ابداء الرأي في القوائم المالية:** تعتب هذا المعيار الاصعب والاكثر تعقيدا حيث يتضمن:

✓ يجب ان يتضمن رأي المراجع (غير متحفظ، او سلبي) فيما يتعلق القوائم المالية كوحدة واحدة أي للفترة الحالية وان المراجع قد يمتنع عن ابداء رأيه، وفي حالة الامتناع عن ابداء الرأي يجب على المدقق ان يوضع اسباب امتناعه.

[1]– كريمة بن حواس ، عمر بنية ، **دراسة تطبيقية لتوجيه الجزئر نحو معايير التدقيق الدولية ISA**، مرجع سابق، ص ص 181–182.

الشكل (03-01): معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما



المصدر: عبد الرحمان بابنات، **ناصر دادي عدون، التدقيق الاداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص20.

انطلاقا من هذه المعايير حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (**IAASB**) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد وتصنيفها في شكل احدى عشر مجموعة.

الجدول رقم (03-01): معايير التدقيق الدولية

رقم المجموعة	اسم المجموعة	المحتوى
الأولى	**معايير الامور التمهيدية من 100 الى 199**	❖ مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة ISA 100؛ ❖ إطار المصطلحات ISA100؛ ❖ اطار المعايير الدولية للتدقيق.
الثانية	**معايير المبادئ العامة**	❖ الأهداف العامة لعمل لمدقق المستقبل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ISA 200 ؛ ❖ الاتفاق على شروط التعيين ISA210؛ ❖ مراقبة الجودة لتدقيق البيانات ISA220؛ ❖ توثيق التدقيق ISA 230؛ ❖ مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية ISA 240؛ ❖ النظر في القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية ISA 250؛ ❖ الاتصال مع القائمين على الحاكمية ISA260؛ ❖ الاتصال مع القائمين على الحاكمية والادارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية ISA265؛
الثالثة	**تقييم المخاطر و مواجهة المخاطر المقيمة من 300-499**	❖ التخطيط لتدقيق البيانات المالية ISA 300 ❖ تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبنيتها ISA315 ❖ الاهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ISA320 ❖ إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة ISA330 ❖ الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بالمؤسسات تستخدم خدمات من مؤسسات اخرى ISA 402 ❖ تقييم الاخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق ISA

		450
الرابعة	**أدلة التدقيق من 500 الى 599**	❖ أدلة التدقيق ISA 500؛ ❖ ادلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة ISA501؛ ❖ المصادقات الخارجية ISA 505؛ ❖ التدقيق لأول مرة – الارصدة الافتتاحية ISA 510؛ ❖ الاجراءات التحليلية ISA 520؛ ❖ العينات الاحصائية في التدقيق ISA 530؛ ❖ التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة ISA 540؛ ❖ الاطراف ذات العلاقة ISA 530؛ ❖ الاحداث اللاحقة ISA 560 ؛ ❖ استمرارية المؤسسة ISA 570؛ ❖ التأكيدات الكتابية ISA 580.
الخامسة	**الاستفادة من عمل الاخرين من 600-699**	❖ اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات ISA 600؛ ❖ استخدام عمل المدقق الداخلي ISA 610؛ ❖ استخدام عمل الخبير ISA 620؛
السادسة	**نتائج التدقيق والتقارير من 700- 799**	❖ تكوين الرأي وتقديم تقرير المدقق ISA 700؛ ❖ تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل ISA 705؛ ❖ الفقرة الايضاحية المركزة وفقرات الامور في تقرير المدقق المستقل ISA706؛ ❖ المعلومات المقارنة—مقارنة الارقام والقوائم المالية المتقابلة ISA710؛ ❖ مسؤولية المدقق عن المعلومات الاخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة ISA 720.
السابعة	**اعتبارات خاصة بتدقيق**	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا

	عناصر وبنود محددة من 800 الى 899	لأطر عمل للأغراض الخاصة ISA 800 اعتبارات خاصة في تدقيق الحسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة أو الحسابات من بنود القوائم المالية ISA805 تقرير المدقق عن ملخص البياناتISA 810
الثامنة	**تفسيرات معايير التدقيق الدولية من 1000 الى 1100**	إجراءات التأكيد من العمل الداخلي للبنك ISA 1000
التاسعة	**المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع من 2000 الى 2699**	مهمات تدقيق الاطلاع على البيانات المالية ISA 2400
العاشر	**المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى من 3000 الى 3699**	مهام تأكيدية أخرى عند الاطلاع وتدقيق البيانات المالية ISA 3000 فحص المعلومات المالية المستقبلية ISA 3400
الحادية عشر	**المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الاخرى ذات العلاقة من 4000 الى 4699**	التكليف لإنجاز الاجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية ISA4400 التكليف لتحضير البيانات الماليةISA 4410

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على رزق ابو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر والتوزيع ،2015، ص ص106-119

3. تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

في ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي احدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وتعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، ظهرت الاختلافات في الممارسات المهنية في مختلف المجالات ، ومن بينها التدقيق الخارجي حيث دعت الحاجة الى توحيد هاته الممارسات او التوافق بينها وايجاد لغة عالمية تكون هي المرجع عند قصور الممارسات الوطنية، وكون الجزائر قد تبنت نظام محاسبي مالي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية كان لابد عليها بالمقابل ان تستحدث اصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق لتقريب بيئتها الاقتصادية من الطرح الدولي، فقامت بمجموعة من الاصلاحات التي مست المهنة من خلال

اصدار جملة من القوانين والمراسيم، اهمها اصدار القانون 10- 1 المؤرخ في 2010/6/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ **محافظ الحسابات**

أن مهنة تدقيق الحسابات عرفت في الجزائر بمسميات عديدة منسوبة لمهن حرة خبير محاسبي، محافظ حسابات ترتكز كلا المهنتين على قواعد تدقيقية، غير أن مهنة محافظ الحسابات هي الأقرب مفهوما وتقنيا على الصعيد العالمي، وتعتبر من انواع المراجعة الخارجية التي تعد الزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الانواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد.

❖ **مفهوم محافظ الحسابات**

نظرا لأهمية محافظ الحسابات والدور الكبير الذي يلعبه، ويتجلى هذا الدور في انفصال الادارة عن الملكية فلم يعد للمالك اي دخل في تسيير بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق جميع الامور المالية والمحاسبية وحتى الادارية وهذا راجع للثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الاطراف المختلفة في المؤسسة كونها تقوم باحتياجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل، وقد تعددت تعاريف محافظ الحسابات قد تختلف في التعبير لكنها تحافظ في معناها على مجموعة من المميزات والمعايير التي لابد ان تتوفر في محافظ الحسابات، وفيما يلي أهم التعاريف :

- **التعريف الاول:** و يعرف محافظ الحسابات "على أنه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على ان يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"[1].

- **التعريف الثاني:** تعرفه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن " لمراجع القانوني (أو مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (ومجلس المديرين) وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[2].

---

[1]- عمر شريقي ، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12، 2012، ص 3.

[2]- رشيد سفاحلو ، عاشور كتوش ، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، 2017، ص87.

❖ **مهام محافظ الحسابات**

دون الاخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير يتمتع محافظ الحسابات بمهام وان كانت في مجملها تتسم بالعشوائية، حيث يقوم بفحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، و تهدف هذه المهام الى حماية مصلحة الشركة والمساهمين فيها والغير، يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:[1]

✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

✓ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير؛

وحسب المادة 25 من احكام القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية[2]:

✓ تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

[1]– القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص87.

[2] -

- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

❖ **مسؤوليات محافظ الحسابات**

لا شك في أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله العديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري مراجع الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا لهذا القانون وهي: المسؤولية المدنية، الجزائية، الانضباطية أو التأديبية. حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون 10 -01" على أن يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

❖ **المسؤولية المدنية:** تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في مسؤوليته تجاه العميل واتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب على دفع تعويض مادي[1]، و لكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات حيث يجب أن تتوفر على 3 اركان وهي:[2]

- ✓ حصول إهمال أو تقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- ✓ وقوع ضرر اصاب الغير نتيجة اهمال او تقصير محافظ الحسابات؛
- ✓ علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع .

❖ **مسؤولية الانضباطية(التأديبية) لمدقق الحسابات في الجزائر:** يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلي الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي، وحسب خطورتها في :الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها

[1]– عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص6.

[2]عمر شريقي ، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربي**ة، مرجع سابق، ص 96

ستة 06 أشهر، الشطب من الجدل، ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، ولذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها[1].

❖ **مسؤولية جزائية:** تنص المادة 62 من القانون 10-1 المؤرخ في 2010/6/29 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"، وما يمكن قوله أن نظام المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات منصوص عليه في القانون التجاري الذي جمع العقوبات الجنائية لمحافظ الحسابات منصوص عليه في القانون التجاري الذي جمع العقوبات الجنائية المطبقة عليه في المادتين 829 و830، وكذا المادة 71.

من القانون 10- 01 التي احالت على المادتين 301 و302 من قانون العقوبات كتم السر[2].

2.3. معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية

سعت المنظمات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر الى تبني معايير مراجعة محلية قصد تحسين وتطوير المهنة محليا ومحاولة تدويلها عالميا إضافة الى ذلك جعل هذه المعايير كمرجع ودليل يستند اليه أثناء تأدية مهام والرجوع اليه عند الضرورة في ظل صعوبة ترجمة معايير التدقيق الدولية المعدة بالإنجليزية، و تعود فكرة اصدار هذه المعايير الى سنة 2016 عن طريق لجنة متابعة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة ، لكن بعد سنوات من الدراسة والتحليل تم إصدار هذه المعايير المحلية والتي سميت بمعايير المراجعة الجزائرية **NAA**[3] ، **حيث** تم اصدار 16 معيار تدقيق جزائري على اربع إصدارات(مجموعات) متتالية تضمن كل اصدار 4 معايير وهي كما يوضحها الجدول الآتي:

[1]- علي بن موفقي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، الم 05، العدد 2، 2019، ص 72

[2]- عبار محمد، خلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، 2015، ص 173.

[3]محمد امين-لعروم ، سامية فقير ، **التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية -دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020**، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 1، 2021، ص234.

الجدول رقم (03-02): معايير المراجعة الجزائرية

	تاريخ الاصدار	اسم المعيار
210	المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن اول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى	**الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق** "ويعالج هذا المعيار واجبات المراجع للاتفاق مع الادرة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول احكام مهنة المراجعة".
505		**التأكيدات الخارجية** " يعالج هذا المعيار استعمال المراجع لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف وضع هذه الاجراءات حيز التنفيذ للحصول على ادلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية .
560		**الاحداث بعد اقفال الحسابات او الأحداث اللاحقة** " يعالج التزامات المراجع تجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في اطار مراجعة الكشوف المالية.
580		**التصريحات الكتابية** " يعالج هذا الزامية حصول المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في اطار مراجعة الكشوف كما يهدف الى الادارة قد قامت بمسؤولياتها على اكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بالكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع بالإضافة الى تعزيز العناصر المقنعة الاخرى المتعلقة بالكشوف المالية او بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية.
500	**المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016**	✓ **العناصر المقنعة** "يعالج هذ المعيار مفهوم العناصر المقنعة في اطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج دور المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة.
300		**تخطيط تدقيق الكشوف المالية** "يعالج هذا المعيار التزامات المراجع فيما يخص التدقيق لمراجعة الكشوف المالية ويخص هذا المعيار المراجعات المتكررة، كما يعالج على حدا المسائل الاضافية التي يجب اخذها بعين الاعتبار في اطار مهنة

		التدقيق الاولية.
510		**مهام التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية** " يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيم يخص الارصدة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الاولية، اذ يجب عليه جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة
700		**تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية** " يعالج هذا المعيار التزام المراجع بتشكيل رأي حول الكشوف، وشكل ومضمون تقرير المراجع عندما يتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي".
520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	**الاجراءات التحليلية** " يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، والزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية المراجعة.
570		**استمرارية الاستغلال** "يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية ، اما هدف المراجع وفق هذا المعيار فهو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الادارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.
610		**ستخدام أعمال المدققين الداخلين** " يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبق لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 ، ان وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها ان تكون ذات دلالة للقيام بمهمته وفي حالة وجود لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المراجع الخارجي الى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات المراجعة.

620		**استخدام أعمال خبير معين من قبل المراجع**" يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة الى كيفيات الاخذ باستنتاجات الخبير، اما هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو تحديد الحالات حيث يقدر ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد اذا قرر استخدام اعمال الخبير الذي عينه، اما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المراجعة.
230	المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	**وثائق التدقيق** " يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية حيث لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى تطبيق هذا المعيار، حيث يهدف المدقق بهذا المعيار الى تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره".
501		**العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة** " يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية". .
530		السبر في التدقيق "ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير الاحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، كما يتمم هذا المعيار 500 ". ".

540		**تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها** "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة ادخلتها الادارة ، ويهدف هذا المعيار الى تطوير الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315، 330 ومعايير الأخرى التقديرات المحاسبية".

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقررات رقم 002، 150، 23، 77

4. دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تمثل المراجعة الخارجية مجالا خصبا لإجراء العديد من الأبحاث والدراسات نظرا للأهمية التي تكتسبها هذه الوظيفة في الكشف عن مواقع الضعف والخلل في العمليات المالية والمحاسبية وكذلك أهميتها للقائمين على تنفيذ تلك العمليات وبما يسهم في تصحيح الانحرافات أثناء التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة بكفاءة وفاعلية، فهي تلعب دور فعال في انجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنه تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتوات بالقوائم المالية ، حيث يضفي محافظ الحسابات ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها ،حيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية[1]، و يعمل محافظ الحسابات في اطار مهامه العادية لتدقيق الحسابات على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة من خلال تنفيذ العديد من اجراءات التدقيق وجمع ادلة الاثبات الكافية والملائمة التي تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للشركة ونتيجة نشاطها خلال

[1]– فهيمة بديسي ، **التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، 2010، ص 80

فترة زمنية معينة[1]، و يوضح الجدول الآتي أهم الاجراءات المضادة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

الجدول رقم (03-03): العمليات المضادة لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البند قيد المراجعة	الأسلوب المستخدم	الإجراءات المضادة التي يقوم بها المراجع
رقم المبيعات	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة
تكلفة البضاعة المباعة	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية
مصروفات التشغيل	تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها	تقدير أثر اغلاق الخط الانتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار
البنود الاستثنائية والبنود الغير عادية	تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال انشطة غير تشغيلية	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي
النقدية	محاولة تحسين نسب السيولة	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة
الأصول المتداولة	زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
الذمم المدينة	المحافظة على قيمة الذمم المدينة او زيادتها بغرض تحسن نسب السيولة	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة التخصص الى اجمالي الذمم المدينة

[1]- أسماء مزيمش ، عمر شريقي ، **التدقيق الخارجي كأحد اهم الاليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية،** مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 1، 2020، ص257

المخزون السلعي	زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
الاستثمارات طويلة الأجل	التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر.	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والأثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي
الأصول طويلة الأجل	تحسين أرباح الشركة بتضمنيه فائض إعادة التقييم أو تخفيض مصروف الاهتلاك	التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك
الأصول الغير ملموسة	زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة الى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة
المطلوبات المتداولة	تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة
المطلوبات طولة الأجل	تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها	التحقق من الحصول عن طريق قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسبة الرفع المالي
حقوق المساهمين	تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضميتها شكل خاطئ ارباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أيعار الصرف المرتبطة بعملات أجنبة	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	التأثير على النسب المالية من هلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	

المصدر: محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مرجع سابق، ص 16-18

إضافة الى ما سبق فقد جاءت معايير المراجعة الجزائرية تكملة لسلسة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة اساسا في القانون 10-1 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد ساهمت هذه المعايير في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من

خلال اعداد خطة ومنهجية عملية المراجعة، والتي يتبلور عنها تقارير تضم ملاحظات وتحفظات من شأنها ان تساهم في الحفاظ على استمرارية الشركة من خلال الحد من مخاطر المحاسبة الابداعية والتي يمكن توضيحها كما يلي:

- **دور معيار 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**

عالج هذا المعيار كما تم التطرق مسبقا الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند قبول مهمة التدقيق، حتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية والتي على ضوئها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها اثنا اداء مهمته، وكذا المسؤولية التي تقع على عاتقه خاصة فيما يتعلق بإبداء الرأي وكذلك ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة ولاسيما المرجع المحاسبي المطبق، وكذا اعتراف الادارة وتحمل مسؤولياتها فيما يخص الاعداد والعرض الصادق للقوائم المالية، وضرورة وضع الادارة لنظام رقابة فعال، وعدم وضع الادارة أي حدود أو قيود على الفحوص والرقابات التي تعتبر ضرورية للقيام بالمهمة، كما اكد المعيار على ضرورة تدوين احكام التدقيق في رسالة مهمة التدقيق، لذلك من واجبات المدقق ان يعرف ماهية مسؤولياته اتجاه التلاعب الذي قد يمس جوانب من القوائم المالية اذ يسعى المدقق الى:[1]

✓ **اكتشاف الغش:** وجب على المدقق التأكد من عدم اساءة استخدام الاصول وإعطاء قائم مالية خاطئة والتي تؤثر على المستخدمين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية.

✓ **اكتشاف الاخطاء المحاسبي:** وجب على المدقق التأكد من عدم وجود اخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة، حذف حساب معيين، أخطاء في التسجيل وهذه الاخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق اعلام الادارة بتصحيحها، حتى يتجنب ذكرها في تقريره وعلى العكس في حالة عدم تصحيحها واخذها بعين الاعتبار من طرف ادارة الكيان محل التدقيق.

✓ **اكتشاف الاعمال الغير قانونية:** يقصد بالأعمال الغير قانونية كرفع دعاوي قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل الضرائب والتي تؤثر تأثير مباشر على القوائم المالية كما يؤثر في الارباح المحتجزة.

وبالتالي فإن مسؤولية المدقق تكون كبيرة في اكتشاف الغش والاخطاء والممارسات الاحتيالية كما يجب ان يؤدي عمله بكل مهارة وعناية ووفقا للأصول المهنية وعند وجود أي اهمال تتم مسائلته.

[1]–نذير شيرو، بلقاسم خليفة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 6، العدد 1،2021، ص ص257، 258

- دور المعيار 505 التأكيدات الخارجية

يتمثل هدف المدقق من القيام في ابداء رأيه حول صدق وشرعية القوائم المالية من خلال حصوله على أدلة اثبات كافية وملائمة تساعده على تدعيم رأيه ومن أهم وسائل جمع هذه الادلة والتي يعتمد عليها المدقق هي التأكيدات الخارجية والتي تعرف على انها" جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والاحداث الاقتصادية في المؤسسة والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية التي يستخدمها المدقق بغية الوصول نتائج تسمح له بتأسيس رأي معقول على مدى صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي "[1]، وتضم التأكيدات الخارجية في الاساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة ارصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك وان هذه الاقرارات تعطي للمدقق دليل من خارج المؤسسة تؤكد عدم استغلال وتدليس صحة بعض الارصدة المتعلقة بأطراف خارج المؤسسة ، كما اثر هذا المعيار يبرز في رفع اللبس من الناحية القانونية عن بعض الاجراءات التي يقوم بها المدقق عند طلبه لبعض التأكيدات الخارجية وعدم تجاوزه لصلاحيته اتجاه المؤسسة ، كما يساهم المعيار في تعزيز اداء المدقق عند ابداء رأيه حول مصداقة القوائم بغية تكوين صورة ودلالة كافية ذات مصداقية عن صحة بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة[2].

- دور المعيار 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات

نلاحظ من خلال هذا المعيار ان المشرع الجزائري قد اعتمد معيار الاحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية ، ويأخذ هذ المعيار اهميته من ان اعداد القوائم المالية وتدقيقها يتطلب فترة زمنية قد تمتد لعدة شهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية وهناك بعض المعلومات والاحداث قد تظهر خلال تلك الفترة يطلق عليها بالأحداث اللاحقة والتي يكون لها انعكاس على محتوى القوائم المالية[3]، وقد تكون هذه العمليات دليل اثبات على صحة او خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حسابات النتائج وعلى سبيل المثال لا الحصر، قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح، ثم تقوم بداية السنة الموالية بإثبات رد هذ المبيعات، وتلجأ الى هذه الاجراءات لإظهار الارباح الصورية لتخفي سوء ادارتها مثلا وهي من الاساليب الاكثر انتشار.

---

[1]– ريمة بصري ، سفيان بن بلقاسم ، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار 505 المصادقات الخارجية –دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 6، العدد 3، 2019، ص 120.

[2]– نذير شيرو، بلقاسم خليفة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، مرجع سابق، ص 258.

[3]–بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مرجع سابق، ص 258

وقد ادت هذه التصرفات بالعديد من الشركات الى الافلاس، وتصنف ضمن الاستغلال السيئ لمبادئ المحاسبة ، لهذا يسعى محافظ الحسابات الى اخلاء مسؤوليته للتأكد من الاحداث اللاحقة لإقفال القوائم المالية وانه قد تم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهل الامر يتطلب الامر تعديل القوائم المالية المقفلة في حد ذاتها أو اجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة الموالية لتاريخ الاقفال القوائم المالية[1].

- دور المعيار 580 التصريحات الكتابية

تستعمل التصريحات والاقرارات الكتابية المعدة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية اذ تصنف ضمن ادلة الاثبات التي يحصل ليها المدقق والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه للقيام بمهمة التدقيق ، علاوة على الاستفسارات التي يستغلها كأدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الاهداف والالتزامات بالخطط / كالاستفسار عن الانماط والطرق المحاسبية، كل هذه الاجراءات يقوم بها المدقق من اجل بعث طمأنينة اكثر عند ابداء رأيه ، وتكمن اهمية هذا المعيار في تطوير اداء المدقق في مواجهة مخاطر التصريحات الكتابية الكاذبة او المغلوطة من طرف الادارة ومن ثم اعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، وهذا بغية مقاربة هذه التصريحات مع الوثائق المحاسبية المؤيدة لها الامر الذي سيعكس مدى جدية والتزام القائمين بإدارة المؤسسة على عدم اللجوء الى اساليب التدليس عند اعد مثل هده التصريحات[2].

- دور تطبيق المعيار 520 الاجراءات التحليلية والمعيار السبر المالي 530:

تبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من المدققين الى استعمال بعض الاساليب الاحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب اختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق والتي تركز على العناصر التي يستغلها محاسبو الكيانات في التعديل من الصورة الحقيقية للقوائم المالية، الامر الذي يتطلب المام كافي بالأساليب الاحصائية من طرف المدقق، خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات المتعلقة بمهنة التدقيق.

[1]–نذير شيرو، **بلقاسم خليفة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، مرجع سابق ، ص252

[2]– نفس المرجع السابق، ص 259.

– دور المعيار 540 تقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به والمعيار 620 استخدام أعمال خبير من طرف المدقق

على الرغم من أن رأي المدقق فيما يتعلق بالمصادقات على التقديرات المحاسبية والاستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد امر نسبي ويتفاوت من مدقق لآخر ، والتي قد تتحكم فيه شخصيته في حد ذاتها ودون اخلاء لمسؤوليته اتجاه الاطراف المستفيدة من الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، الا ان مساهمة هذين المعيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية التي عالجها هذين المعيارين، اضافة الى اكتساب مدقق الحسابات الى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرفه وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة اعمال الخبير[1].

المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي والبعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الابداعية من أهم الادوات المستخدمة من طرف بعض المسيرين لإظهار حالة المؤسسة على انها جيدة بما يسمح لهم الحصول على المكافآت في ظل انفصال الملكية عن الادارة ، ولذلك يلجأ المساهمون الى آليات تزيد من الرقابة على المسيرين ومن أهمها الافصاح المحاسبي الذي يعد مطلب جوهري، وسلاح فعال للتصدي لمثل هذه الممارسات، نظرا لما يوفره من معلومات تفيد جميع الفئات بالشركة من مساهمين حاليين ومرتقبين ومحللين وغيرهم، فاتساع نطاق المعلومات المفصح عنها يعني ضمنا شفافية ومصداقية اكثر في نقل الحقائق من داخل الشركة الى ذوي المصالح، بالإضافة الى تعزيز الاليات الكفيلة بتحقيق نزاهة الشركات وحث السلوك الاخلاقي .

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

ان الافصاح المحاسبي عن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، واكتمال محتواها هو حلقة وصل وآلية اتصال بين مصدري المعلومات ومستخدميها، الأمر الذي جعله في الوقت الراهن موضوع العديد من البحوث الاقتصادية خاصة في ظل توسيعه بغرض تلبية الاحتياجات المختلفة والمتطورة لمتخذي القرارات.

[1]-- نفس المرجع السابق، ص 260.

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته

ان الهدف الاساسي للقوائم المالية الافصاح عن المعلومات المحاسبية طبقا للقوانين والأنظمة المالية لتلبية المتطلبات الاخلاقية والتي تتمثل في مدى الالتزام بمعايير العدل والصدق في عرض البيانات المالية والكشف عن كلا ما من شأنه ان يبين ان هذه القوائم أعدت وفق اعراف المعايير المحاسبية ويشهد اتفاقا جماعيا من الممارسين للمهنة ، وكي تلبي المعلومات المحاسبية أهداف مستخدميها سواء داخل الشركة او خارجها في اتخاذ قرارتهم التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، يجب الافصاح في وقت معين عن كافة الموارد والالتزامات (الموجودات والمطلوبات) واية تغييرات في هذه الموجودات والمطلوبات وحتى تكون مفيدة وغير مضللة ، فإنه يجب الافصاح التام والغير متحيز سواء من قبل المحاسب أو المدقق عن جميع البيانات المالية الهامة المالية الهمة والضرورية[1].

وقد تعددت مفاهيم الافصاح المحاسبي بتعدد النتائج المتوخاة والتي تقوم على مقاربات الهدف من الافصاح المحاسبي، فالكشف الكامل عن الصورة الادارية والمالية الحقيقية في أي مؤسسة تتطلب ايضا الشفافية بحي يجب ان تكون البيانات المالية والاحداث الجوهرية المعلنة عاكسة للواقع الحقيقي بشكل واضح وصريح وفيما يلي عرض لأهم التعاريف:

- **التعريف الاول:** يقصد بالإفصاح بصفة عامة هو الاعلان عن شيء او نشره او الإبلاغ عن موضوع معين أو محدد وقد يكون هذا الابلاغ موجها الى شريحة معينة ومحددة في المجتمع وقد يكون الافصاح تثقيفيا او توجيهيا او الزاميا حسب طبيعة الافصاح والجهة الصادرة عنه[2].

- **التعريف الثاني:** عرفه محمد المبروك ابو زيد على" انه عملية اظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية او مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية ، وهذا يعني ايضا تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس او تظليل[3].

---

[1]–طلال الجحاوي، سالم الزويعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات**، دار اليازوري للنشر، 2016.

[2]– أحمد حابي ، **العوامل المؤثرة على عملية الافصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة**، مجلة المدبر، المجلد 7، العدد 2، 2020، ص41.

[3]– رينوبة الأخضر ، كلثوم هواري، **دور الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية–دراسة ميدانية**، مجلة ابحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2021، ص144.

– **التعريف الثالث:** وصف الافصاح بأنه كشف وإظهار المعلومات الاقتصادية سواء المالية او غير المالية، الكمية أو الوصفية فيما يتعلق بالوضعية المالية للشركة وادائها[1]، و للإفصاح اهمية كبيرة يمكن اظهارها في:[2]

ثانيا: أنواع وأساليب الافصاح المحاسبي

ان الاهتمام بالإفصاح المحاسبي يعد امر هاما في الشركات فمن خلال عملية الافصاح يتم التعرف على الحقائق المالية التي تعتمد عيها الأطراف ذات العلاقة لاتخاذ القرارات المناسبة، وهذا من خلال طرق واساليب عديدة.

1. انواع الافصاح المحاسبي

يعد الافصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الادارة والمحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة اخرى ونادرا ما ترد كلمة الافصاح بشكل مستقل حيث يقسم الافصاح عموما الى انواع كثيرة يمكن نكر منها:[3]

❖ **الافصاح الكامل Full disclosure:** يشير الى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الافصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر اساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الافصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد الى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

❖ **الافصاح العادل Fair disclosure:** يهتم الافصاح العادل باحتياجات جميع الأطراف المالية، اذ يتوجب اعداد القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصالح الفئات الاخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

❖ **الإفصاح الكافي Adequate disclosure:** يشمل تحديد الحد الادنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية اذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الاولى كونه يؤثر تأثيرا

[1] -Nermeen F,Shehata,**Theories and Determinants of Voluntary Disclosure,** Accounting and Finance Research,vol3m.No1,2014., p18.

[2] -سكينة رحمة، ميلود تومي، **دور الافصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وادارة الاعمال، المجلد 5، العدد 2، 2019، ص112.

[3] –عبد القادر قرادي، **الافصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي وبورصة الجزائر**، مجلة دراسات، المجلد 16، العدد 1، 2019، ص 75

مباشر في اتخاذ القرار بالإضافة على انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد، كما يجب عدم حذف او كتمان أو اخفاء اية معلومات جوهرية.

❖ **الافصاح الملائمAppropriate disclosure** : هو الافصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها بحيث تكون البيانات ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

❖ **الافصاح التثقيفي Informative disclosure:** أي الافصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، ويلاحظان هذا النوع من الافصاح من شأنه الحد من اللجوء الى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الاضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات اخرى.

❖ **الافصاح الوقائي Protective disclosure:** يقوم هذا النوع من الافصاح على ضرورة الافصاح عن التقارير المالية بهدف حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب ان تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

2. أساليب الافصاح المحاسبي

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الافصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية، حيث تتمتع هذه الاساليب بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، وان اختيار أفضلها يعتمد على طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية.

❖ **صلب القوائم المالية:** حتى يمكن الاعتراف ببند معين في صلب القوائم المالية يجب استيفاء تعريف أحد العناصر ان يكون عناصر القوائم المالية للقياس بدرجة كافية من التأكد وملائمة وقابية الاعتماد عليها وبوجه عام يجب الاعتراف في القوائم المالية بالمعلومات الأكثر فائدة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات التي تحقق أفضل مزيج من الملائمة والمصداقية.

❖ **الملاحظات على القوائم المالية:** تقوم الملاحظات عادة بشرح أو توضيح البنود المعروضة في صلب القوائم المالية لإعطاء صورة كاملة وحيوية لفهم المؤسسة ومركزها المالي، ولا يلزم ان تكون المعلومات الواردة بالملاحظات قابلة للقياس الكمي أو مستوفية لتعريف أحد العناصر السابقة، حيث يمكن ان تكون

بعض او كل الملاحظات وصفية أو سردية مثل وصف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس العناصر المقرر عنها أو تقديم ايضاحات عن الالتزامات العرضية[1].

❖ **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها** :مما لا شك فيه ان استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل اهمية عن الافصاح في صلب القوائم المالية السابق الاشارة اليها ويجب ان يستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات المالية مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها والا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك[2].

❖ **المعلومات بين الأقواس** : ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين و الاصول المقيدة او إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات [3].

❖ **التقارير والجداول الملحقة:** وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

❖ **تقرير رئيس مجلس الإدارة** :هذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية ويجب ان يشمل هذا التقرير على ما يلي[4]:

✓ الأحداث الغير مالية والتغيرات التي حدثت خلال السنة وتؤثر على عمليات المؤسسة مثل التغيرات في المراكز الادارية العليا والسياسات الرئيسية...الخ؛

✓ التوقعات المستقبلية المتعلقة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المؤسسة فيها؛

✓ خطط النمو والتوسع والتغييرات في العمليات خلال الفترة المقبلة؛

✓ النفقات الرأسمالية المتوقعة وآثارها؛

✓ الجهود المبذولة في البحوث التجارية.

---

[1]–ثامر ابن صوشة، **دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرار الاستثماري**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 30، 2019، ص105.

[2]–أحمد حابية، **العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة**، مجلة المدبر، العدد 7، العدد2، 2020، ص 57.

[3]– رينوبة الأخضر ، كلثوم هواري، **دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الإعلامي للكشوف المالية (دراسة ميدانية)، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة**، المجلد 4، العدد 2، 2021، ص 145

[4]– أحمد حابية، مرجع سابق، ص58

❖ **تقرير المراجع الخارجي:** يعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أإفصاح أو عدم افصاح معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره مثل:

✓ عدم اتباع المؤسسة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإعداد القوائم المالية وأثره على إفصاح المعلومات المالية في حالة تأثيره عليها نسبيا؛

✓ الافصاح عن معلومات لم يتم الافصاح عنه في الوسائل الاخرى للإفصاح.

ثالثا: مقومات ومتطلبات الافصاح المحاسبي

ان الافصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل هي عملية منظمة تحكمها مجموعة من المقومات والقواعد التي يجب مراعاتها وإتباعها عند عرضها للأطراف ذات العلاقة.

1. المقومات الاساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

نظرا لاختلاف مصالح الاطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية من حيث الشكل والمضمون وبما يحقق مصلحتهم ويلبي احتياجاتهم، تتطلب عملية الافصاح المحاسبي في القوائم المالية الاعتماد على جملة من المقومات والتي تجعل المعلومات ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها وتتمثل:[1]

✓ **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:** ان تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق استخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من اجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة، كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب ان تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

✓ **تحديد الاغراض التي تستخدم فيها المعلومة المحاسبية:** ان تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الافصاح عن معلومات أكثر ملائمة وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الافصاح عنها، اذن من اجل الحكم على المعلومات بدرجة الملائمة وعدم الملائمة يجب تحديد الغرض من استخدامها.

✓ **تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها:** يعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات الواجب الافصاح ثم الغرض من استخدامها تأتي مرحلة تحديد المعلومات المالية

[1]– صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (Scf)**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2، 2016، ص78.

التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات او إيضاحات ليس من الضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية.

✓ **تحديد اساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** ان تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام اساليب وطرق افصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز الأمور الجوهرية لتسهيل الاطلاع.

✓ **تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات:** وهو ان يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الافصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب او التباعد او الفترات الزمنية.

2. متطلبات الافصاح المحاسبي:

✓ **الافصاح في القوائم المالية:** اوجد النظام المحاسبي إطار تصوريا يشكل دليل لإعداد وعرض القوائم المالية حتى تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، كما تناول مفاهيم خاصة بالمحاسبة المالية، الاصول الخصوم النواتج، الأعباء والنتيجة الصافية ومجال التطبيق ونص على مجموعة المبادئ الواجب احترامها، بالإضافة الى انه حدد القواعد التنظيمية للمحاسبة التي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع المؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية.

✓ **تغير السياسات المحاسبية والأخطاء:** ويجدر التنبيه ايضا ان النظام المحاسبي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتعلق بقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية، التزم بقواعد المعالجة المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS، وذلك ضمن القسم الثامن المتعلق بتغير التقديرات أو الطرق الحسابية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان من خلال :

✓ تبني النظام المحاسبي المالي نفس تعريف السياسات المحاسبية.

✓ تضمن النظام المحاسبي المالي شروط وجوب تغيير في السياسات المحاسبية

✓ **الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية:** ان النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في المادة 07 والمادة 13 من المرسوم التنفيذي 8-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 7-11، التزم بقواعد المعالجة المنصوص عليها في المعيار الدولي العاشر وحدد أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ غلق السنة المحاسبية لنشر القوائم المالية.

✓ **الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة :** ان النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في القرار المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية المؤرخ في 26 جويلية 2008 تضمن ضرورة ان يحتوي

ملحق الكشوف المالية على المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والمؤسسة الأم وتلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات او مسيريها(طبيعة العلاقة، نمط العلاقة، حجم ومبلغ المعاملات وسياسة تحديد الاسعار التي تخص المعاملات)[1].

✓ **الأدوات المالية – العرض والافصاح وجودة القوائم المالية:** وتجدر الاشارة ان النظام المحاسبي المالي التزم بمعيار المحاسبة الدولي رقم 32 في قواعد عرضه للأدوات المالية من خلال ما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول سير الحسابات للمجموعة الخامسة" الحسابات المالية ، وما نص علية النظام رقم 9-8 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك المالية بالإضافة الى ما ورد في النظام رقم 09-4 المؤرخ في 23 جويلية 2009 والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.

✓ **التقارير المالية المرحلية:** ان النظام المحاسبي المالي اشار للقوائم المالية المرحلية في القرار المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المؤرخ في 26 جويلية 2008 الى انه يتعين على المؤسسة الملزمة بنشر مالية وسيطة ان تحترم في اعداد هذه الكشوف، نفس طرية التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء نفس المضمون ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية، الا انه لم يشر الى كيفية اعدادها والمعلومات التي يجب ان تشملها وتفصح عن هذه التقارير.

المطلب الثاني: دور الافصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية

نتيجة للتعارض في المصالح بين الملاك والادارة ومن أجل التقليل منه يتم اللجوء الى صيغ التعاقدات فيما بينهم، ويعتبر الافصاح المحاسبي بما يوفره من تقارير ومعلومات مالية أحد وسائل الرقابة التي يستخدمها الملاك لصياغة التعاقدات والرقابة على تنفيذها فنظرا لأن مكافآت المديرين وما سيحصلون عليه من حوافز ترتبط بما تحققه المؤسسة من نتائج فإن مديري المؤسسات يكون لديهم دافع ذاتي للإفصاح عن الاخبار سواء كانت أخبار جيدة أو أخبار سيئة، فالإفصاح عن الأخبار الجيدة سوف يجذب المستثمرين للمؤسسة وبالتالي يكون هناك حافز قوي لدى الشركات الناجحة ذات الاخبار الجيدة للإفصاح عن تلك الاخبار، حتى يتم تمييزها عن الشركات الغير ناجحة، أما بالنسبة للمؤسسات التي لديها اخبار سيئة فإن عدم الافصاح عنها قد يعرض مديري هذه المؤسسات للتقاضي، وبالتالي يكون هناك

[1]- حنان قسوم ، **أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/ IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية –دراسة تحليلية لبعض المعايير**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 3ن العدد 1، 2019، ص ص 63-68

حافز لدى هؤلاء المديرين للإفصاح عن هذه المعلومات السيئة، ويلجأ المديرون في هذه الحالة عادة للإفصاح الاختياري مثل الافصاح عن تنبؤات الأرباح، وذلك لإبراز كفاءتهم ومقدرتهم على التوقع و الاستجابة للتغيرات المستقبلية في البيئة الاقتصادية للمؤسسة[1] ، ونتيجة للدور الهام الذي يلعبه الافصاح المحاسبي كركيزة اساسية في الحوكمة يهدف الى تفعيل الشفافية وضمان جودة المعلومات المحاسبية وتجنب الفشل في اختيار القرارات وتخفيض حالة عدم التأكد تعددت الدراسات حول الية تطوير الإفصاح المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية و قد أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، حيث ان هيكل الملاحق يجب ان يضم قسم مخصص لعرض معلومات حول :[2]

1. أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية: حيث أنه من المهم بالنسبة للمستعملين أن يكونوا على علم بطرق القياس المستخدمة بطرق القياس المستخدمة (التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة النفعية أو القيمة العادلة) لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

2. الافصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية: ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الافصاح في الملحق عن السياسات والطرق المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وهذا من شأنه ان يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتتمثل هذه الإفصاحات:

- ✓ مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تبريرها؛
- ✓ بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولاسيما طريقة الإهتلاك المتبعة، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة...الخ؛
- ✓ الإشارة الى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- ✓ تفسيرات حول تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات السنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات؛

[1]– عبد القادر بكيحل وآخرون، **أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية – مع الإشارة لحالة الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص 163

[2]–أسيا لعروسي، **ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص .276

3. الإفصاح عن معلومات لفهم القوائم المالية: كما ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح الشامل عن كل المعلومات التي تساعد في فهم القوائم المالية، وهذا من شأنه التخفيف من ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية لأن كل عنصر يجب أن يوضح في كيفية الحصول عليه في الملحق وتتمثل أهم تلك المعلومات في:

- ✓ بيان الإهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستئنافات التي تمت خلال السنة الماضية؛
- ✓ توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛
- ✓ بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة؛
- ✓ بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها؛
- ✓ بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي يقل آجل استحقاقها عن عام واحد وخمس أعوام والتي يفوق خمس سنوات؛
- ✓ تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة وتطوراتها؛
- ✓ ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري: طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ.

المطلب الثالث: الالتزام بالقيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تشكل الاخلاق والثقافة الاخلاقية داخل العمل جوهر إطار حوكمة الشركات، الا انه يتعين التعامل مع كل منهما على نحو مختلف فحوكمة الشركات تعني بشكل أساسي بإيجاد هيكل لصنع القرارات على مستوى مجلس الادارة بل وتطبيق تلك القرارات ومن ثم يمكن النظر اليها على ذاتها، و بالإنجليزية مأخوذة عن كلمة governance انها الكيان الموجه للمؤسسة ، وفي الواقع فكلمة توجيه في اليونانية بالإضافة الى ذلك فإن حوكمة الشركات تعنى بتحقيق القيم الجوهرية المتمثلة في الشفافية و المسؤولية والانصاف والمحاسبة ، وهذه القيم تمثل مواضع اهتمام رئيسية بالنسبة لأخلاقيات العمل، وبالتالي هناك ترابط مباشر بين اخلاقيات العمل و الحوكمة، فحوكمة الشركات تتناول بناء الهياكل التي يمكن من

خلالها بلوغ تلك القيم في حين ان الاخلاقيات هي بمثابة مرشد للسلوك ومجموعة من المبادئ (مجموعة من القيم الجوهرية)[1].

أولا: دور أخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة ركيزة أساسية لجميع العاملين فيها، وتشير هذه الاخلاقيات الى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي انها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله، وتعرف اخلاقيات المحاسبة بأنها عبارة ن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المتمهن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة وغيرهم من الأطراف[2].

وان لأخلاقيات المحاسبين الاثر على سلوكياتهم، ومن ثم ينعكس ذلك على نتاج أعمالهم فالمعلومة المحاسبية تتأثر مباشرة بهذه السلوكيات، ولا يقف الامر عند هذا الحد فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى على اساس المعلومات باعتبارها المادة الاولية لها فالسلوك الاخلاقي للمحاسبين الاثر المباشر في سلوك الافراد والجماعات في داخل المؤسسة وخارجها ولغرض الالتزام بهذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسب الى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق اربع شروط[3].

1.دور الخبرة المهنية في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية: ان التأهيل العلمي والعملي يكمل كل منهما الاخر عند قيام المراجع بأداء مهمته ويجب ان يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية واجراءات المراجعة[4]، ويفترض انه كلما زادت المقدرة المهنية كلما زادت مقدرتهم على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في البيانات المالية وتتوقف المقدرة المهنية للمراجعين على عدة عوامل وهي التأهيل العلمي للمراجعين، الشهادات المهنية، التدريب، الخبرة والمعرفة بعمليات الشركة بالإضافة الى هذه متغيرات فإن حجم العمل المرتبط بعملية اعداد التقارير يعتبر متغير هام للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية.

---

[1]– عبد القادر بريش ، محمد حمو ، **البعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل م أثار الازمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر،2009، ص 7

[2]– نوال كفوس، ريمة شيبوب، **فعالية السلوك الاخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية جامعة آقلو، المجلد 3، العدد 2، 2021، ص 54

[3]– أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص5

[4]–أحمد لعماري، **الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى الدولي حول: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العامية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11، 12 اكتوبر2010، ص 276

2.دور الموضوعية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية :تعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعين الداخلين على القيام بدور فعال في الحد من الممارسات التي قد تتخذها الادارة للتلاعب في البيانات المالية والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة، وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخلين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الادارة التلاعب في التقارير المالية وعليه يمكن القول كلما زادت الموضوعية لقسم المراجعة الداخلية كلما انخفضت فرص الادارة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، اما بالنسبة للمراجع الخارجي والمحاسبين المهنين فيفرض مبدأ الموضوعية التزام كافة المهنين بعدم التحيز في حكمهم المهني أو التحيز الغير ضروري من جانب الاخرين للسيطرة على احكامهم المهنية.

3.جودة تنفيذ المهام: تتوقف جودة تنفيذ المهام التي تؤديها المراجعة الداخلية التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، ونطاق العمل المنفذ ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة فكلما توفر التخطيط الجيد لمهام المراجعة وكان نطاق العمل معقول وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم عمل المراجعين الداخليين بالإضافة لوجود نظام لمراقبة جودة الاداء فإن ذلك يعني ان المراجعين الداخلين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية استنادا الى ان تنفيذهم لمهام المراجعة الداخلية بشكل جيد[1].

4.الاستقلالية: يعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن المهن الاخرى، فالمراجع مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وعند تقديم المراجع لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض ارضاء عميله، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف اخر يمثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة الادارة، ومن ثم يجب على المراجع ان يكون مستقل حتى لا يفقد ثقة هذه الاطراف.

ثانيا: دور السلوك الاخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

وتعتبر مكافحة ممارسات المحاسبة الابداعية من الامور الصعبة ، لذا فعلى المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الابداعية وذلك للكشف عنها ومن ثم الحد منها وهو ما يستدعي بناء ميثاق اخلاقي الذي يعمل على تشجيع السلوك الاخلاقي ويشعر الموظفين بالفخر من صنعهم لقرارات اخلاقية، والامر الاكثر اهمية هو سعي الموظفين بالمؤسسة على التمسك

[1]– إبراهيم مبارك الربيعي، **جودة انشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، مرجع سابق، ص ص 21، 22.

بالمعايير التي تضعها المواثيق الاخلاقية ويجب على الادارة ان تجسد تلك المعايير، والملاحظ ان ممارسة مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر تستدعي تعزيزات خلقية اكثر ومتابعة تطويرها الى الاحسن ، مما يعني ضرورة التزام محافظي الحسابات والمحاسبين بهذه القيم والمواثيق اثناء ادائهم لمهامهم وتتمثل في:[1]

- ✓ تفعيل التنظيم المهني لمهنة المراجعة والمحاسبة ووضع ميثاق السلوك المهني، وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية التي من اهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب على المحاسب ومحافظ الحسابات الالتزام بها، حيث تتولى اللجنة وضع مقترح لدستور او ميثاق اداب وسلوك المهنة يتميز بالشمول والتفصيل والدقة، ويجب ان تتأكد اللجنة من مدى التزام محافظ الحسابات بقواعد الدستور؛
- ✓ كفاءة ويقظة المراجعين والمراقبين وتعتبر اهم وسيلة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية، يتم ذلك عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، فالمراجع الكفء يقوم على تصميم إجراءات مراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الابداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية؛
- ✓ تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية، ويتم هذا الامر عن طريق التثقيف الذاتي او عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية؛
- ✓ ضرورة احترام الجانب الاخلاقي في العمل المهني، حيث يجب على محافظ الحسابات والمحاسب احترام دستور وسلوك المهنة والذي ي يضم مبادئ وقواعد السلوك الاخلاقي التي يجب ان يلتزم بها والمنصوص عليها في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر وتتمثل في الموضوعية، الاستقلالية والنزاهة، السرية والكفاءة المهنية، وهي الخصائص التي يجب ان يتحلى بها المراجع؛
- ✓ ينبغي على محافظ الحسابات ان يكون على درجة عالية من الكفاءة المهنية وان يكون مؤهلا لما يقوم به من واجبات؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات القيام بواجباته بضمير مهني مع مراعاة مبدأ الحياد والاخلاص ومن تستند علاقاته على الامانة، وان يلتزم بالسر المهني؛
- ✓ ان يكون محافظ الحسابات على دراية كاملة بالمعايير الدولية للمراجعة وكذا المعايير الدولية للمحاسبة مما يسهل عليه سرعة اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية، وفق المعايير المهنية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية؛

[1]- صارة، جريو، نبيل بوفليح ، متطلبات التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الابداعية، مرجع سابق، ص ص 44، 45

✓ فرض عقوبات صارمة على مخالفة القيم الاخلاقية والعمل على غرس القيم الاخلاقية ونشرها بين الاعضاء ثم التحقق من المخالفات واصدار الاحكام التأديبية.

خلاصة الفصل:

ان الاصلاحات التي قامت بها الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي والذي يعتمد على اسس تتوافق والمعايير الدولية كان الهدف منها تطوير آليات الحوكمة المحاسبية وتعزيز كفاءتها وفاعليتها، حيث لحضنا ان هناك علاقة تبادلية بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه يخضع لجملة من المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي تدعم الحوكمة، وهذه الاخيرة ومن خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي وقدرته على ايضاح كل ما يحدث في الشركة، اي ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة يتشاركان في الاهداف والتوجهات بشأن مختلف الاطراف اصحاب المصلحة من اجل ضمان استمرارية الشركة وتحسين الشفافية والافصاح فيها، والحد من ظاهرة تفشي الفساد الاداري والمالي وممارسات المحاسبة الابداعية .

ولم تقتصر الاصلاحات في الجزائر على إصلاح النظام المحاسبي فحسب، بل رافقه عدة اصلاحات جذرية وعميقة وعلى مستوى كافة القطاعات المكملة لمهنة المحاسبة حيث قامت بإصدار مجموعة من القوانين التي تدعم المراجعة والرقابة في اطار توسيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات للمراجعين والمراقبين بما يسمح لهم من الرفع من جودة المعلومات المالية والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، بالإضافة الى اصدار جملة من المعايير المحلية، حيث ساهمت هذه الاخيرة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اعداد خطة ومنهجية عملية المراجعة، والتي يتبلور عنها تقارير تضم ملاحظات وتحفظات من شأنها ان تساهم في الحفاظ على استمرارية الشركة .

الفصل الرابع:

الدراسة ميدانية لمدى دور حوكمة لشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة

تمهيد:

بعدما تطرقنا إلى الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، يأتي هذا الفصل العملي كمحاولة لإسقاط ما تم دراسته نظريا. حيث سيتناول هذا الفصل تحديدًا لمنهج وأنموذج الدراسة، وكذا وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق بناءها وتصميمها وإعدادها، وثباتها وصدقها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قمنا بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي اعتمدنا عليها في تحليل الدراسة، وتحليل فقرات الاستبانة، وأخيراً اختبار الفرضيات، لأجل الوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات الميدانية التي تخدم الدراسة.

كما تسعى الطالبة من خلال هذا الفصل إلى تحقيق الهدف الأساسي للبحث، والذي يتمثل في الكشف عن دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يتوجب على الطالبة أن تختبر أثر حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بأبعادها الخمسة (أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إدارة الأرباح)؛ قبل أن يتم دراسة أية علاقات وسيطة بين هذين المتغيرين، لذلك سيركز الجانب التحليلي لهذا الفصل على محورين أساسيين، الأول: هو دراسة واختبار دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما الثاني: فسيتناول اختبار دور المتغيرات الديموغرافية كمتغيرات وسيطة على العلاقة بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر . لأجل ذلك قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث على النحو التالي:

- **المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة؛**
- **المبحث الثاني: أداة الدراسة؛**
- **المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر؛**

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

يتضمن هذا المبحث الأساليب والطرائق والإجراءات التي تم اعتمادها في الدراسة الميدانية من هذا البحث، وهي تتضمن منهج البحث، والمجتمع والعينة المدروسة في البحث، والإجراءات اللازمة لذلك وأساليب تحليل البيانات وتفسيرها مع محاولة لترميز محاور الدراسة وتبيين طبيعة توزيع عينة الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة

المنهج العلمي هو تلك الطريقة التي تتبعها الطالبة لدراسة ظاهرة أو مشكلة ما، بقصد وصفها وتفسير العلاقات المختلفة التي تؤثر وتتأثر بها، بقصد التحكم فيها والتنبؤ بسلوكها مستقبلا، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ظهر جليا أن المنهج المناسب للدراسة والذي يحقق أهدافها، هو المنهج الوصفي التحليلي بأسلوبيه (النظري والميداني)، كونه منهجاً مساعداً على التحليل الشامل والعميق للمشكلة قيد البحث، ولكونه المنهج الذي يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق للمعلومات ذات العلاقة كيفاً وكماً، فعلى صعيد الدراسة الوصفية، سيتم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على البحوث النظرية والميدانية لبناء الإطار النظري للدراسة.

أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، فسيتم إجراء دراسة ميدانية مع تحليل كافة البيانات واستخدام الطرق الإحصائية المناسبة لمعالجتها، وستعتمد الدراسة على الاستبانة المخصصة لذلك.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتضمن مجتمع الدراسة، بالخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وقد بلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة 5000 فردا.

في حين –ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة– فإن الطالبة سوف تقوم باختيار عينة تكون ممثلة لمجتمع الدراسة، بحيث تمكن الطالب من تعميم النتائج التي يتحصل عليها، وتعتبر العينة من أكثر الأدوات استعمالاً في مثل هذه البحوث نظرًا لصعوبة الاتصال بكل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، ولما تحققه من نتائج صادقة وملموسة، وقد تم اختيار عينة عشوائية تتكون من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

حيث قمنا بحساب عينة الدراسة بالاعتماد على المعادلة التالية:[1]

$$n = \frac{X(1-x)}{\frac{X(1-x)}{N} + \frac{\alpha^2}{\delta^2}}$$

n= حجم العينة

X= نسبة وجود الظواهر محل الدراسة في العينة و قد اعتمدنا على 50%.

α= نسبة الخطأ المسموح به وقد اعتبرناه في حدود (± 5%).

δ= الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة الذي تعمم به النتائج وهو (95%) وبذلك تكون الدرجة المعيارية (1.96).

N= حجم مجتمع البحث (5000).

وبالتعويض في المعادلة السابقة يكون حجم عينة البحث هو (357) مفردة.

بالإضافة إلى القانون المستخدم أعلاه فقد تم التأكد من حجم العينة من خلال الرجوع إلى كتاب (SEKARAN)، حيث بين الجدول الإحصائي[2] أن حجم العينة المتوافق مع حجم مجتمع الدراسة (5000) هو (357) مفردة.

وقد تم توزيع (357) استمارة على عينة الدراسة، تم استرداد (348) استمارة منها وبعد مراجعة وتدقيق الاستمارات المستردة وجدنا أن (340) منها أي ما نسبته 95% يصلح لغايات التحليل، والتفريغ في برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، أما الاستمارات الأخرى فقد تم استبعادها وذلك لعدم اكتمال الإجابة فيها عن الأسئلة، أو وجود أكثر من اختيار للإجابة الواحدة، أو نقص لورقة أو أكثر من أوراق الاستبيان.

وتم وصف خصائص عينة الدراسة كماهو موضح في الجدول التالي:

[1]– سالي حسن، "العلاقة بين أبعاد تمكين العاملين ودرجات الرضا الوظيفي: دراسة ميدانية بقطاع البترول"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2004، ص14.

[2]- Uma SEKARAN, Research Methods for Business Building Approache, John Wiley & Sons (Asia) Pte. LTD, Forth Edition, Sigapore,2003, P.294.

الجدول رقم (4-01): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل أو يساوي 25 سنة	07	%02.06
	من 26 إلى 35 سنة	138	%40.59
	من 36 إلى 45	107	%31.47
	أكثر من 45 سنة	88	%25.88
	المجموع	340	%100
الجنس	ذكر	299	%87.94
	أنثى	41	%12.06
	المجموع	340	%100
المؤهل العلمي	متوسط	32	%09.41
	ثانوي	85	%25
	جامعي	192	%56.47
	ماجستير أو دكتوراه	02	%0.59
	أخرى	29	%08.53
	المجموع	340	%100
مدة الخدمة	05 سنوات فأقل	150	%44.12
	من 06 إلى 10 سنوات	44	%12.94
	11-15 سنة	29	%08.53
	أكثر من 15 سنة	117	%34.41
	المجموع	340	%100
المستوى الوظيفي	محافظ الحسابات	136	%40
	خبير محاسبي	148	%43.53
	محاسب معتمد	56	%16.47
	المجموع	340	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (04).

يبين الجدول رقم **(4-01)** توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث يتبين من الجدول أن أعلى نسبة في الفئات العمرية كانت الفئة (من 26-35 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 138 بنسبة مئوية بلغت (40.59%)، ثم تلتها الفئة (من 36- 45 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه

الفئة (107) وبنسبة مئوية بلغت (31.47%)، ويوضح الجدول أيضا أن الفئة العمرية (أكثر من 45 سنة) جاءت في المرتبة الثالثة، حيث بلغ عدد الأفراد ضمنها (88) وبنسبة مئوية بلغت (25.88%)، أما الفئة العمرية (أقل أو يساوي 25 سنة) فقد حلت في المرتبة الرابعة بنسبة مئوية بلغت (02.06%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (07) فقط.

وتدل النتيجة السابقة على التنوع في مستوى أعمار أفراد مجتمع الدراسة، مما يعكس وجود خبرات متنوعة مما يخدم أهداف الدراسة، حيث يضمن التعرف على اتجاهات المستويات العمرية المختلفة بما تحمله من خبرات متراكمة اتجاه دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (**(4-01)** أن عدد الإناث بلغ (41) وبنسبة مئوية (12.06%) من أصل مجموع أفراد عينة الدراسة، في حين بلغ عدد الذكور (299) وبنسبة مئوية (87.94%) من أفراد عينة الدراسة، وبذلك فإننا نرى أن الذكور يفوقون الإناث بأكثر من 07 أضعاف، وأن المرأة لم تأخذ دورها بجانب الرجل في مهنة المحاسبة.

يوضح الجدول رقم (21) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث نلاحظ أن (56.47%) من أفراد العينة لهم مستوى جامعي حيث بلغ عددهم (192) من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، وجاءت فئة مستوى الثانوي في المرتبة الثانية حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (85) وبنسبة مئوية بلغت (25%)، وجاءت فئة مستوى المتوسط في المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم (32) من مجموع أفراد عينة الدراسة وبنسبة مئوية بلغت (09.41%)، وقد بلغ عدد المتحصلين على شهادات متخصصة في نفس الوقت (29) فردا بنسبة (08.53%)، أما فئة الحاصلين على شهادة الماجستير أو الدكتوراه فهناك عامل واحد فقط ضمن عينة الدراسة.

كما يوضح الجدول رقم **(4-01)** توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مدة الخدمة، حيث تم تقسيمها إلى أربع فئات، فقد جاءت الفئة (05 سنوات فأقل) في المرتبة الأولى، حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (150) وبنسبة مئوية بلغت (44.12%)، ثم تلتها الفئة (أكثر من 15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (117) وبنسبة مئوية بلغت (34.41%)، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت الفئة (من 06 إلى 10 سنوات) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (44) وبنسبة مئوية بلغت (12.94%)، وبالنسبة لفئة (11-15 سنة) فقد جاءت في المرتبة الرابعة والأخيرة وبنسبة مئوية بلغت (08.53%)، وكان عدد الأفراد ضمنها (29).

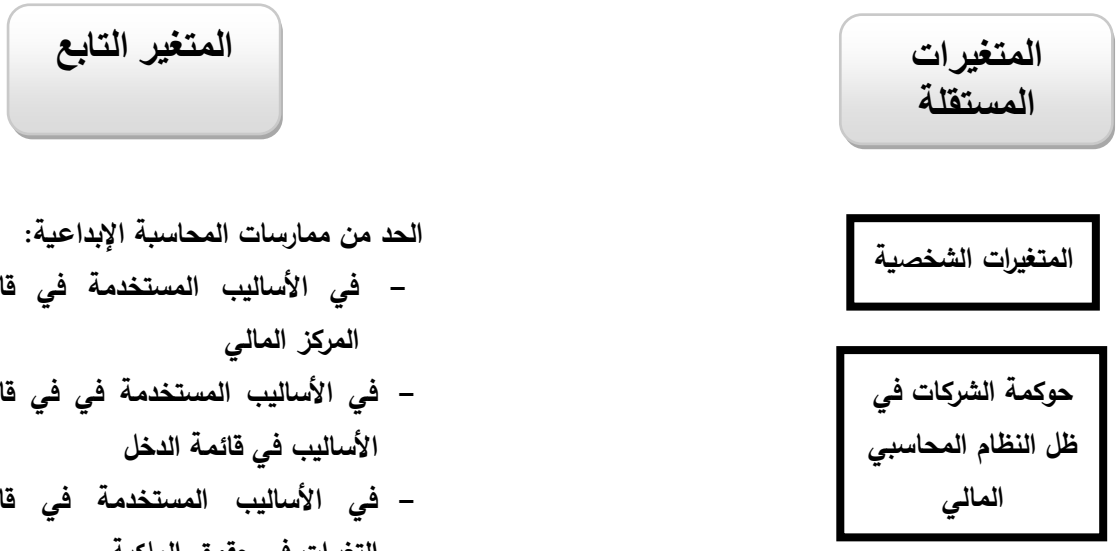
وتدل النتائج السابقة على توفر عامل الخبرة لدى أفراد مجتمع الدراسة، مما يجعلهم قادرين على تكوين أراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة تجاه دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة

الابداعية، حيث تعتبر الخبرة من أكبر العوامل المؤثرة في أراء الأفراد نحو الظواهر، لأن الخبرات المتراكمة عبر التجارب تسهم إلى حد كبير في تكوين اتجاهات إيجابية أو سلبية اتجاه موضوع معين.

يتبين أيضا من الجدول رقم **(4-01)** أن أعلى نسبة تمثل فئة خبراء المحاسبين بنسبة مئوية بلغت (43.53%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (148)، ثم تلتها فئة محافظي الحسابات بنسبة (40%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (136)، وجاءت فئة محاسبين معتمدين في المرتبة الأخيرة بنسبة (16.47%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (56) فردا.

المطلب الثالث: أنموذج الدراسة

الشكل رقم (04-01): أنموذج للدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الرابع: أدوات المعالجة الإحصائية

قصد تحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة والبالغ عددها (357) استبانة وقد استرد الطالب (340) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وهو ما يشكل نسبة 95% من العدد الإجمالي للعينة، وقد كان هناك (09) استبانات لم تسترد، و(08) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز له اختصارا بالرمز (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من

الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات المعيارية...الخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي...الخ. وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

1- معادلة فروند (Freund): لتحليل عبارات محاور الاستبيان من خلال تحديد متوسط الوزن النسبي الفارق، للتمييز بين عبارات كل محور من محاور أداة الدراسة كما يلي:

$$\text{م.و.ن.ف} = \frac{\text{ت}_0 \times 75\% + \text{ت}_4 \times \text{صفر} + \text{ت}_3 \times \text{صفر} + \text{ت}_2 \times \text{صفر} + \text{ت}_1 \times 25\%}{100}$$

حيث:

- ت_5 تكرار موافق بشدة، ت_4 تكرار موافق، ت_3 تكرار موافق بدرجة متوسطة، ت_2 تكرار غير موافق و ت_1 تكرار لا أوافق بشدة.
- 75% تمثل الحد الأعلى للأهمية الافتراضية للموافقة التامة لإحدى العبارات، و25% تمثل الحد الأدنى للأهمية الافتراضية للموافقة التامة لإحدى العبارات.
- (100) تمثل مجموع أفراد عينة الدراسة الافتراضية، وبحساب الخطوة الأولى من المعادلة نصل إلى:

وبانتقال 75% بين استجابات أفراد عينة الدراسة من أوافق تماما إلى أوافق، ثم إلى موافق بدرجة

$$\text{م.و.ن.ف} = \frac{25 \times 1 + \text{صفر} \times 2 + \text{صفر} \times 3 + \text{صفر} \times 4 + 75 \times 5}{100} = \frac{25 + 375}{100} = 4.00$$

وبإنتقال75% بين استجابات أفراد عينة الدراسة من أوافق تماما إلى أوافق، ثم إلى موافق بدرجة متوسطة، ثم إلى لا أوافق، ثم إلى لا أوافق تماما يتم الحصول على متوسطات الوزن النسبي الفارق التالية:

- متوسط من 4.00 (80%) فأعلى يشير إلى أهمية عالية جدا.
- متوسط من 3.25 (65%) إلى 3.99 (80%) يشير إلى أهمية عالية.
- متوسط من 2.50 (50%) إلى 3.24 (65%) يشير إلى أهمية متوسطة.
- متوسط من 1.75 (35%) إلى 2.49 (50%) يشير إلى أهمية منخفضة.
- متوسط أقل من 1.75 (35%) يشير إلى أهمية منخفضة جدا.

2- التكرارات والنسب المئوية: تمت الاستعانة بالتكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا لتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات محاور الاستبيان.

3- المتوسط الحسابي المرجح: تم استعمال هذا المتوسط لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما يلي:

$$\bar{X}=\frac{\sum ni\ xi}{N}$$

حيث إن:

ni: عدد خيارات أفراد عينة الدراسة للخيار الواحد، مثلا بالنسبة للخيار "أوافق" لإحدى العبارات.

Xi: وزن الخيار في أداة الدراسة وهو يتراوح بين 1 و5.

N: مجموع أفراد العينة، وفي بحثنا هو 340 مفردة.

4- الانحراف المعياري المرجح: أستخدم هذا المقياس لمعرفة مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة، لكل عبارة من عبارات متغيراتها، ولكل محور من محاورها عن متوسطها الحسابي، وكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما دل ذلك على تركز وانخفاض تشتت استجابات أفراد عينة الدراسة، وكلما كان الانحراف أقل من الواحد الصحيح كلما قل التشتت بين استجابات أفراد عينة الدراسة، والعكس صحيح في حالة إذا كانت قيمة الانحراف تساوي أو تفوق الواحد الصحيح.

ويحسب الانحراف المعياري المرجح بالعلاقة الإحصائية التالية:

$$\sigma=\sqrt{\frac{\sum ni\ (xi-\bar{x})^2}{N}}$$

حيث أن:

n: عدد خيارات أفراد عينة الدراسة للخيار الواحد.

Xi: وزن الخيار في أداة الدراسة وهو يتراوح بين 1 و5.

x: المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الاستبيان ومحاوره الرئيسية والفرعية.

N: مجموع أفراد العينة، وفي بحثنا هو 340 عامل.

5- معامل ارتباط كاندال: أستخدم هذا المعامل لمعرفة مدى ارتباط درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه (الاتساق الداخلي لأداة الدراسة).

6- اختبار ألفا كرونباخ: لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

7- اختبار كولومجروف–سمرنوف (1-Sample K-S): وذلك للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

8- الانحدار البسيط (Simple Regression): من خلال إدخال أبعاد المتغير المستقل كل واحد على حدى مع المتغير التابع في المعادلة، ويتم تقييم كل متغير مستقل بناء على قدرته التنبؤية بالمتغير التابع.

9- اختبار تحليل التباين (One Way ANOVA) : لاختبار الفروق بين عينتين مستقلتين.

10- تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T TesT) لتحليل فقرات الاستبيان وحساب النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي، والوزن النسبي، وقيمة T ومستوى

الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.97 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05، والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي −1.97 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05، و الوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة موافقة بدرجة متوسطة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

11- اختبار T لمتوسط عينة واحدة (Independent sample T Test): لاختبار الفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

12- اختبار (Scheffe): للمقارنات البعدية وتحديد صالح الفروق ذات الدلالة الإحصائية لأي فئة من فئات المتغيرات الشخصية والديموغرافية حول محاور الدراسة.

13- اختبار إيتا تربيع: الذي يحدد حجم تأثير المتغيرات الشخصية في تباين المتغير التابع الذي يفسره ويحدده المتغير المستقل.

14- اختبار F: كمؤشر لقدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغيرات التابعة.

15- اختبار معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factory) (VIF): واختبار التباين المسموح **(Tolerance)** للتأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة.

16- إختبار (**homogeneity variance** و**PP-Plot**)**:** للقيم المتطرفة والطبيعية والخطية وتجانس التباين واستقلالية الرواسب.

المطلب الخامس: ترميز محاور الدراسة واختبار طبيعية عينة الدراسة

قبل المعالجة الإحصائية للبيانات قامت الطالبة بترميز محاور الاستبيان بطريقة تسهل عملية تحليل وتفسير النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4−02): ترميز محاور الاستبيان

المحور	محتوى المحور	الفقرات	الرمز
الأول	حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	18-01	F_A
الثاني	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	23-19	F_B
الثالث	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	28-24	F_C
الرابع	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	32-29	F_D
الخامس	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	37-33	F_E
السادس	الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	41-38	F_F

المصدر: من إعداد الطالبة.

كما قامت الطالبة باستخدام كل من اختبار كولمجروف –سمرنوف (1- Sample K-S) واختبار معامل الالتواء (Skewness) وذلك للتأكد من أن البيانات تتبع الطبيعي أم لا، وهي اختبارات ضرورية في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. والجدول رقم **(4-03)** يوضح ذلك:

الجدول رقم (4–03): اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	محتوى المحور	الفقرات	الرمز	قيمة Z	مستوى المعنوية	معامل الالتواء
الأول	حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	18-01	F_A	0.056	0.200	0.51
الثاني	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	23-19	F_B	0.091	0.060	0.81
الثالث	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	28-24	F_C	0.069	0.095	- 1.36
الرابع	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	32-29	F_D	0.118	0.051	- 0.46
الخامس	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	37-33	F_E	0.086	0.064	0.98
السادس	الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	41-38	F_F	0.103	0.110	1.03
	جميع الفقرات			0.084	0.082	0.45

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (05).

يوضح الجدول السابق نتائج اختبار كولمجروف –سمرنوف (1- Sample K-S) حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، كما يوضح حساب قيمة معامل الالتواء (Skewness) للمتغيرات أن قيمة معامل الالتواء لجميع متغيرات الدراسة كانت تقع ضمن المجال (2,2-)[1] لذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة حقيقية تتعلق بالتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، وأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

[1]– سعد زغلول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي، الإصدار العاشر، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، جمهورية العراق، 2003، ص92.

المبحث الثاني: أداة الدراسة

يقصد بأداة الدراسة الوسيلة المنهجية التي تعتمد عليها الطالبة في جمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وتتنوع تلك الأدوات اللازمة بين الملاحظة والمقابلة والاستبانة وغيرها، وبناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به والإمكانيات المادية المتاحة، وجدنا أن الأداة الرئيسية الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي (الاستبانة) حيث قامت الطالبة بإعدادها –الاستبانة– وإخضاعها للأسس العلمية في البناء واختبارات الصدق والثبات بالاعتماد على الدراسات السابقة في نفس المجال وفق المراحل التالية:

المطلب الأول: بناء أداة الدراسة

من أجل معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، تم بناء أداة الدراسة في صورتها الأولية–الاستبانة– بعدما تم تحديد أبعاد الموضوع ومكوناته، وإدراك أهمية المعلومات المطلوبة وعلاقتها بالموضوع، ومراجعة العديد من الكتب والدراسات العلمية في مجال الموضوع، مع الاستفادة من آراء الخبراء والمختصين في الموضوع.

وقد قمنا ببناء وتطوير استمارة تتألف من ثلاثة أقسام:

- **القسم الأول:** معلومات أولية شخصية ديموغرافية (رتبة، إسمية) تتعلق بالمجيب وعددها خمسة ممثلة في (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، مستوى الوظيفة، مدة الخدمة).
- **القسم الثاني:** مكون من (18) سؤالاً تم تطويرها بعد مراجعة الأسس العلمية المتعلقة بالمتغير المستقل (حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي).
- **القسم الثالث:** مكون من (23) سؤال تم تطويره بعد مراجعة الأسس العلمية المتعلقة بالمتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

تم وضع رمز لكل متغير من متغيرات الاستمارة كما هو موضح في الجدول رقم **(4-04)**

الجدول رقم (4-04): ترميز متغيرات الدراسة

المتغير	الفئة	الرمز
العمر	25 سنة فأقل	1
	35-26 سنة	2
	45-36 سنة	3
	أكثر من 45 سنة	4
الجنس	ذكر	H
	أنثى	F
المؤهل العلمي	متوسط	1
	ثانوي	2
	جامعي	3
	شهادة عليا (ماجستير أو دكتوراه)	4
	دورات متخصصة في المحاسبة	5
مدة العمل	05 سنوات فأقل	1
	10-06 سنوات	2
	11- 15 سنة	3
	أكثر من 15 سنة	4
المسمى الوظيفي	محافظ الحسابات	1
	خبير محاسبي	2
	محاسب معتمد	3
أبعاد الدراسة	غير موافق بشدة	1
	غير موافق	2
	موافق بدرجة متوسطة	3
	موافق	4
	موافق بشدة	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

وبناءً عليه فقد تضمنت الاستمارة واحداً وأربعين (41) سؤالا* تتماشى مع فرضيات البحث، من أجل التعرف على دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: محاور أداة الدراسة

- **المحور الأول: حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي**

قامت الطالبة بقياس المتغير المستقل (حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي) ويتضمن (18) ثماني عشرة عبارة من (1-18)، تم توجيهها للأفراد عينة الدراسة.

- **المحور الثاني: الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي**

ويشتمل على خمس (05) عبارات من (19-23).

- **المحور الثالث: الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل**

ويشتمل على خمس عبارات (05) من (24-28).

- **المحور الرابع: الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية**

ويشتمل على أربع عبارات (04) من (29-32).

- **المحور الخامس: الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية**

ويشتمل على خمس عبارات (05) عبارات من (33-37).

- **المحور السادس: الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح**

ويشتمل على أربعة عبارات (04) من (38-41).

المطلب الثالث: الصدق الظاهري لأداة الدراسة

يقصد به شمول الاستبانة على كل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، ومن أجل التحقق من قدرة الاستبانة في قياس ما ينبغي قياسه، وقبل توزيع الاستمارة على عينة البحث، تمت مراجعتها من قبل (20) خبيرًا محكما من الدكاترة المحاضرين في الجامعات الجزائرية والعربية، في مجال الإحصاء والإدارة ومنهجية البحث كما هو موضح في الملحق رقم (04)، وتم عرض أداة الدراسة عليهم لإبداء مرئياتهم حول محور حوكمة الشركات ومحاور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإسداء النصح حول ما يرونه ضروريا لتعديل صياغة بعض العبارات وحذف بعضها الآخر، أو إضافة عبارات جديدة لتطوير بناء الاستبانة، وقد دوّن المحكمون ملاحظاتهم واقتراحاتهم القيمة على الاستبانة، وركزت ملاحظاتهم على

*- أنظر الملحق رقم (03) استبانة الدراسة.

تصغير حجم الاستبانة لزيادة إمكانية تعاون عينة الدراسة، ولضمان الحصول على إجابات مكتملة، وقد مرت أداة الدراسة بمرحلتين من التصفية:

❖ **المرحلة الأولى:** من خلال الدراسة التجريبية تم ملاحظة أن استخدام بعض المصطلحات العلمية بدت غريبة بعض الشيء على بعض أفراد عينة الدراسة، مما اضطرت الطالبة إلى تبديل المصطلح، بحيث يعكس المعنى ذاته، حيث تم في هذه المرحلة أجراء تعديلات في الصياغة اللغوية لبعض العبارات، وذلك لتجنب سوء فهم أحد الأسئلة خصوصا أن مستوى فهم وإدراك الأفراد يختلف من فرد لآخر، كما أن للمستوى التعليمي أثرًا في فهم المقصود مما قد يضعف من أحد المحاور، أيضا تم تطوير عدة عبارات بهدف الإنقاص والتخفيف من أخطاء القياس ورفع درجة مصداقية الاستمارة.

❖ **المرحلة الثانية:** في هذه المرحلة تم دعم واختبار جانب مصداقية مضمون الاستمارة، بالتأكد من أن مضمون السؤال يتوافق مع حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث طلبت الطالبة من المحكمين إبداء رأيهم حول أهمية اعتماد العبارة ضمن محاور الاستبانة، وذلك وفق معيار كمي ثنائي، فإذا كانت العبارة صالحة ومهمة أعطيت الرقم (1)، أما إذا كانت العبارة غير صالحة ومهمة أعطيت الرقم (2)*، وأدخل الطالب البيانات التي تم الحصول عليها في الحاسب الآلي لحساب اتساق المحكمين، وذلك عن طريق حساب درجة اتفاقهم الكلية على كل عبارة من العبارات التي صمدت في مرحلة التصفية الأولى، وأهملت الطالبة العبارة التي يقل الاتساق فيها عن (75%)، وبذلك تكون الطالبة قد استجابت لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وخرج الاستبيان في صورته النهائية مكوناً من (41) عبارة بدلاً من (54) عبارة موزعه على ستة محاور صمدت بعد التصفية الثانية (الملحق رقم:03).

وقد تم الاعتماد في الاستبيان على الشكل المغلق المفتوح واعتمدنا مقياس ليكرت ذا الأبعاد الخمسة (موافق، موافق بشدة، موافق بدرجة متوسطة، غير موافق، غير موافق بشدة)، الذي يعتمد على طرح عبارات لها إجابات محددة مع ترك الحرية للمستقصي لإضافة أي آراء أو اقتراحات، وذلك لكي نستفيد من بعض المعلومات التي قد يكون الاستبيان قد أغفلها.

المطلب الرابع: الصدق البنائي لأداة الدراسة

تم قياس الصدق البنائي الذي يقصد به ببساطة أن تقيس أسئلة الاستبيان، ما وضعت لقياسه، وذلك من خلال حساب قوة الارتباط "كاندال" بين درجة العبارة وبين الدرجة الكلية للمحور، وكذلك تم حساب معامل الارتباط المصحح للفقرة، وهو معامل الارتباط بين درجة الفقرة وبين الدرجة الكلية للمحور محذوفا منه الفقرة، وقد تم تقدير الصدق البنائي باستخدام عينة استطلاعية وعددها (30) مفردة كما هو مبين في الجدول رقم **(4-05):**

* – راجع الملحق رقم (03).

الجدول رقم (4-05): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (حوكمة الشركات)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
01	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بتوفير هيكل تنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات التي تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	*0.666	*0.654	0.00
02	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بإبراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية	*0.641	*0.629	0.00
03	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بدراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض الهيكلة	*0.729	*0.717	0.00
04	تسعى حوكمة الشركات على إمكانية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة	*0.643	*0.625	0.00
05	توفر حوكمة الشركات مطالبة المساهمين من أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات تخصهم من شأنها التأثير في الشركة	*0.762	*0.752	0.00
06	توفر حوكمة الشركات حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة من الشركة	*0.833	*0.827	0.00
07	تتيح حوكمة الشركات حرية اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة الشركة في حالة وجود إشاعات عن الممارسات غير القانونية من طرف الإدارة التنفيذية	*0.839	*0.828	0.00
08	تعمل حوكمة الشركات تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية عن السياسات ضبط المعاملات المحاسبية وآليات تقييم المحاسبة	*0.740	*0.729	0.00
09	يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية نشر المعلومات عن الأنشطة العادية للشركة	*0.846	*0.839	0.00
10	التوسع في مجال الإفصاح والشفافية قد يؤثر سلبا على سمعة الشركة وعلى حقوق الملكية	*0.768	*0.752	0.00
11	قد يؤدي عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الشركة إلى حدوث حالة التعثر والإفلاس المالي	*0.666	*0.642	0.00
12	يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية الجودة في المعلوماتية المالية الصادرة عن الشركة من خلال التقليل من التقديرات والاجتهادات الشخصية	*0.689	*0.669	0.00
13	تعمل عملية التدقيق على توفير الضمان الكامل لاكتشاف كافة الممارسات المحاسبة الإبداعية	*0.756	*0.744	0.00

14	تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية	*0.792	*0.784	0.00
15	تعمل لجنة المراجعة على الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته	*0.659	*0.635	0.00
16	يقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم	*0.821	*0.812	0.00
17	يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصداقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات يتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين	*0.662	*0.640	0.00
18	تعمل حوكمة الشركات على المشاركة البناءة لأعضاء مجلس الإدارة في رسم سياسات صحيحة وواضحة للشركة	*0.718	*0.697	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) في الملحق رقم (06).

الجدول رقم (4-06): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
19	تعمل الشركة على الحد من ممارسات التي تعمل على تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل	*0.803	*0.789	0.00
20	تحرص الشركة على عدم التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية	*0.861	*0.845	0.00
21	تعمل الشركة على عدم تلاعب في مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة	*0.838	*0.823	0.00
22	تحرص الشركة على كشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة	*0.662	*0.567	0.00
23	العمل على إظهار نصيب الأم في الخسائر التابعة أو الزميلة	*0.553	*0.526	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) في الملحق رقم (06).

الجدول رقم (4-07): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
24	الحرص على عدم تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة	*0.872	*0.869	0.00
25	تعمل الشركة على عدم تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات	*0.792	*0.777	0.00
26	تتحقق الشركة من عدم نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	*0.798	*0.786	0.00
27	الاعتراف بالايراد بعد اكتمال تقديم الخدمة	*0.810	*0.793	0.00
28	عدم تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع مازالت لم تكتمل	*0.757	*0.736	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) للملحق رقم (06).

الجدول رقم (4-08): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
29	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع	*0.572	*0.494	0.00
30	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في تخفيض رأس المال المدفوع	*0.768	*0.725	0.00
31	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المكتسب	*0.709	*0.665	0.00
32	العمل على عدم إعادة تقدير الأخطاء أو الخسائر السنوات السابقة أو أرصدة بالعملات الأجنبية	*0.724	*0.648	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) للملحق رقم (06).

الجدول رقم (4-09): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
33	تعمل الشركة تصنيف النفقات التشغيلية دون اعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	*0.803	*0.789	0.00
34	تعمل الشركة على عدم تأخير سداد الالتزامات	*0.861	*0.845	0.00
35	تعمل الشركة على عدم تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها لاعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية	*0.838	*0.823	0.00
36	حرص الشركة على عدم التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب من دفع الضرائب	*0.662	*0.567	0.00
37	العمل على استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي	*0.553	*0.526	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) للملحق رقم (06).

الجدول رقم (4-10): درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحور السادس (الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح)

	الفقرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
38	يساهم تطبيق الحوكمة في الإفصاح عن الأرباح بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة	0.809*	*0.767	0.00
39	يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في جعل الأرباح التي تعلنها الشركة تعبر بصدق وواقعية الأرباح الحقيقية والفعلية للشركة	0.753*	*0.709	0.00
40	تعمل حوكمة الشركات عن الكشف عن إضافة مكاسب السنوات السابقة إلى الأرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة	0.526*	*0.426	0.00
41	تسعى حوكمة الشركات إلى الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحقيق أرقام محددة للأرباح لمولكبة توقعات المحللين الماليين في الأسواق	0.601*	*0.534	0.00

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) للملحق رقم (06).

يتضح من الجداول السابقة رقم (10 إلى 16) أن جميع معاملات الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، سواءاً في حالة وجود الفقرة في الدرجة الكلية للمحور أو في حالة عدم وجودها، هي دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل، كما يتضح أيضا أن جميع معاملات الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه في حالة حذف الفقرة من الدرجة الكلية أصغر من درجة معامل الارتباط قبل التعديل أو التصحيح، وذلك لجميع الفقرات في كل المحاور، وهذا يشير إلى الاتساق الداخلي بين الفقرات المكونة للاستبانة وأنها صادقة بنائيا، وتعد صالحة للتطبيق على أفراد عينة الدراسة.

المطلب الخامس: صدق الثبات لأداة الدراسة

يقصد بثبات (ReliabiliTy) المقياس دقته واتساقه فيما يقيسه من معلومات عن سلوك واتجاهات المستقصي من خلال الحصول على نفس النتائج إذا تم إعادة استخدامه على نفس العينة، أي أنه يعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، ويمكن التحقق من ثبات واتساق المقياس من خلال عدة طرق نذكر منها:

1- تقدير الثبات من خلال معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha Coefficient :

اقترح كرونباخ (Cronbach) معادلة تعتمد على متوسط معاملات الارتباط بين أبعاد المقياس أطلق عليها معامل ألفا (Coefficient Alpha) لاختبار ثبات (Reliability) أو تجانس (Homogeneity) المقياس واتساقه الداخلي (Internal Consistency). حيث أن معامل "ألفا كرونباخ" كلما كان (0.7) فأكثر دل ذلك على الثبات والاتساق الداخلي للمقياس المستخدم.[1]

وقد أجرينا خطوات الثبات على العينة بطريقة "ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، لقياس ثبات الاستبانة تم احتساب معامل (ألفا كرونباخ) كمعامل للثبات الكلي، وارتباط الفقرات وفق الصيغة التالية:[2]

$$RTT = \left(\frac{N}{N-1}\right)\left(1 - \frac{\Sigma sdi^2}{sdi^2}\right)$$

حيث أن:

RTT= ارتباط الفا كرونباخ

N= عدد فقرات المقياس

ΣSdi^2 = مجموع مربعات تباينات فقرات المقياس

Sdi^2 = مربع التباين الكلي للاختبار

والجدول رقم **(4-11)**: يبين معاملات (ألفا كرونباخ) لأبعاد الدراسة بالإضافة إلي معامل الثبات الكلي.

[1]- جولي بالانت، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (Spss)، ط2، ترجمة خالد العامري، دار الفاروق، الجيزة، مصر، 2009، ص111.

[2]- Anastasi ANNE, Psychological toasting, New York, Usa, 1982, P.117.

الجدول رقم (4-11): معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) حسب المحاور

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	ΣSdi^2	Sdi^2	rtt	القرار
الأول	حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	18	6.3745	25.3009	0.97	تعد معاملات الثبات للمقياس مقبولة بشكل كبير من الناحتين الإحصائية والادارية
الثاني	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	05	4.4938	17.3056	0.96	
الثالث	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	05	3.7623	14.5161	0.96	
الرابع	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات حقوق الملكية	04	7.5729	30.1401	0.97	
الخامس	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	05	7.8607	30.8025	0.97	
السادس	الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	04	5.0095	19.8025	0.97	
	الثبات الكلي				**0.97**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS).

ويتبين من الجدول رقم **(4-11)** أن قيم معاملات الثبات لأبعاد الدراسة تراوحت بين (0.97-0.96) وهي أكبر من النسبة المعيارية (0.70)، كما بلغ معامل الثبات الكلي (0.97)، مما يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وهذا ما طمأن الطالب من تطبيقها على جميع أفراد عينة الدراسة*.

1- تقدير الثبات من خلال تطبيق الأداة وإعادة تطبيقها (Test Retest):

وللتأكد من ثبات أداة الدراسة بطريقة أخرى قامت الطالبة بإعادة تطبيق الإستبانة على العينة الاستطلاعية ذاتها (30 مفردة) بعد أسبوعين من التطبيق الأول، أي تم تكرار تطبيق المقياس نفسه على نفس المستقصى، وهو ما يعرف بطريقة إعادة الاختبار (Test Retest)، وتم حساب معامل ارتباط كاندال بين القياس الأول والقياس الثاني لكل محور، وكانت النتائج كماهي موضحة في الجدول رقم**(4-12)**.

* - أنظر الملحق رقم (07): قياس معاملات الثبات باستخدام **طريقة ألفا كرونباخ** باستخدام (SPSS).

الجدول رقم (4-12): معامل الارتباط بين القياس الأول والثاني لكل محور

	المحاور	معامل الارتباط بين القياس الأول والثاني
01	**المحور الأول:** حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	*0.997
02	**المحور الثاني:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	*0.992
03	**المحور الثالث:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	*0.920
04	**المحور الرابع:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات حقوق الملكية	*0.997
05	**المحور الخامس:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	*0.908
06	**المحور السادس:** الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	*0.912

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

يتضح من الجدول رقم **(4-12)**. أن معاملات الارتباط بين القياس الأول والثاني قد تراوحت بين (0.908 و0.997) وهي درجة عالية جدا تجعل الطالب يطمئن جدا إلى أداة القياس.

2- تقدير الثبات بطريقة التجزئة النصفية: Split -Half Method

حيث تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزأين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون Spearman Brown:

معامل الارتباط المعدل= $\frac{2}{1+R}$ حيث **R** معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية.

وتم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول رقم **(4-13)**.

الجدول رقم (4-13): طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

	المحور	عدد العبارات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
01	**المحور الأول:** حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي	18	*0.730	*0.844
02	**المحور الثاني:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	5	*0.604	*0.753
03	**المحور الثالث:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	5	*0.697	*0.821
04	**المحور الرابع:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات حقوق الملكية	4	*0.875	*0.940
05	**المحور الخامس:** الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	5	*0.749	*0.869
06	**المحور السادس:** الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	4	*0.708	*0.843

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الـ (SPSS) للملحق رقم (08).

واضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم **(4-13)**.أن قيمة معامل الارتباط المعدل (سبيرمان براون Spearman Brown)، مرتفعة ودالة إحصائياً، وبذلك تكون الطالبة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثالث: واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي وأبعاد التميز الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

يتناول هذا المبحث عرضا للنتائج التي تم التوصل إليها، وتحليلها وتفسيرها ومناقشتها، من خلال التعرف على آراء واستجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى تواجد المتغير المستقل المتمثل في (حوكمة الشركات)، والمتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وقد استخدمت الطالبة في سبيل ذلك التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، كما تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ودرجة معنويتها.

المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم **(4-14)** والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (حوكمة الشركات) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (4-14): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور حوكمة الشركات

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بإبراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.	20	49.3	11.4	15.7	03.6	3.660	73.28	18.61	0.00	رابعا
02	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بإبراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية	20.7	52.1	10.7	12.9	03.6	3.730	74.68	20.03	0.00	أولا
03	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بدراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض الهيكلة	12.8	48.6	16.4	19.3	02.9	3.490	69.92	17.40	0.00	سابعا
04	تسعى حوكمة الشركات على إمكانية مراجعة	11.4	52.1	13.6	19.3	03.6	3.480	70.4	17.20	0.00	سادسا

	القوائم المالية للمؤسسة									
05	توفر حوكمة الشركات مطالبة المساهمين من أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات تخصهم من شأنها التأثير في الشركة	07.9	28.6	20.7	27.1	15.7	2.850	57.06	8.590	0.00	الرابع عشر
06	توفر حوكمة الشركات حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة من الشركة	13.6	35	20.7	20.7	10	3.210	64.3	12.16	0.00	عاشرا
07	تتيح حوكمة الشركات حرية اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة الشركة في حالة وجود إشاعات عن الممارسات غير القانونية من طرف الإدارة التنفيذية	07.1	30	28.6	28.6	05.7	3.040	60.84	12.07	0.00	الثالث عشر
08	تعمل حوكمة الشركات تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية عن السياسات ضبط المعاملات المحاسبية وآليات	09.3	44.3	23.6	17.1	05.7	3.340	66.88	15.45	0.00	تاسعا

	تقييم المحاسبة									
09	يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية نشر المعلومات عن الأنشطة العادية للشركة	17.2	48.6	16.4	15.7	02.1	3.620	72.52	19.36	0.00	خامسا
10	التوسع في مجال الإفصاح والشفافية قد يؤثر سلبا على سمعة الشركة وعلى حقوق الملكية	15.7	42.9	16.4	19.3	05.7	3.430	68.72	15.22	0.00	ثامنا
11	قد يؤدي عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الشركة إلى حدوث حالة التعثر والإفلاس المالي	18.5	51.4	12.9	14.3	02.9	3.680	73.76	19.79	0.00	ثالثا
12	يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية الجودة في المعلوماتية المالية الصادرة عن الشركة من خلال التقليل من التقديرات والاجتهادات الشخصية	17.2	56.4	12.9	11.4	02.1	3.750	74.4	22.27	0.00	ثانيا
13	تعمل عملية التدقيق على توفير الضمان الكامل لاكتشاف كافة الممارسات المحاسبة الإبداعية	07.2	16.4	12.1	34.3	30	2.360	47.2	3.680	0.00	الثامن عشر
14	تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز	09.3	41.4	17.1	22.9	09.3	3.180	63.7	12.33	0.00	الحادى عشر

	الإفصاح والشفافية									
15	تعمل لجنة المراجعة على الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته	05	18.6	20	37.1	19.3	2.520	50.58	5.760	0.00	السابع عشر
16	يقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم	05	16.5	25.7	36.4	16.4	2.570	51.38	6.460	0.00	السادس عشر
17	يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصداقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات يتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين	05	16.4	23.6	30.7	24.3	2.470	54.28	5.060	0.00	الخامس عشر
18	تعمل حوكمة الشركات على المشاركة البناءة لأعضاء مجلس الإدارة في رسم سياسات صحيحة وواضحة للشركة	07.9	37.9	22.1	26.4	05.7	3.150	63.18	12.98	0.00	الثاني عشر
	متوسط الوزن النسبي						**03.19**	**64.34**	**13.61**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

أولا- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك (12) عبارة ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الأول من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 74.68% وهي النسبة الأكبر على الاطلاق على مستوى إجابات المبحوثين، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (20.03) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (02).

– تشير العبارة (12)، والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 74.4%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (22.27) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (12).

– تشير العبارة (11)، والتي جاءت في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 73.76%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (19.79) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (11).

– تشير العبارة (01)، والتي جاءت في الترتيب الرابع من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 73.28%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (18.61) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (01).

– تشير العبارة (09)، والتي جاءت في الترتيب الخامس من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 72.52%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (19.36) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (09).

– تشير العبارة (04)، والتي جاءت في الترتيب السادس من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 70.4%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (17.20) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (04).

– تشير العبارة (03)، والتي جاءت في الترتيب السابع من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 69.92%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (17.40) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (03).

– تشير العبارة (10) والتي جاءت في الترتيب الثامن من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 68.72%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (15.22) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (10).

– تشير العبارة (08)، والتي جاءت في الترتيب التاسع من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 66.88%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (15.45) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (08).

– تشير العبارة (06)، والتي جاءت في الترتيب العاشر من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 64.3%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (12.16) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (06).

– تشير العبارة (14)، والتي جاءت في الترتيب الحادي عشر من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 63.7%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (12.33) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (84).

– تشير العبارة (18)، والتي جاءت في الترتيب الثاني عشر من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 63.18%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (12.98) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (18).

– تشير العبارة (07)، والتي جاءت في الترتيب الثالث عشر من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 60.84%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة التي تساوي (12.07) أكبر من قيمتها الجدولية، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05، مما يدل على أن المبحوثين يوافقون على العبارة (07).

ثانيا– رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

يتضح من الجدول أعلاه أن هناك خمس عبارات انخفضت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (05)، والتي جاءت في الترتيب الرابع عشر من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 57.06%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (08.59) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05، وبالتالي فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (05).

– تشير العبارة رقم (17) بعدم الموافقة بوزن نسبي يساوي 54.28% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 05.06 بمستوى معنوية أقل من 0.05، ومن ثم فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (17) التي جاءت في الترتيب الخامس عشر من حيث الأهمية.

– تشير العبارة رقم (16) بعدم الموافقة بوزن نسبي يساوي 51.38% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 06.46 بمستوى معنوية أقل من 0.05، ومن ثم فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (16) التي جاءت في الرتبة السادسة عشر من حيث الأهمية.

– تشير العبارة رقم (15) بعدم الموافقة بوزن نسبي يساوي 50.58% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 05.76 بمستوى معنوية أقل من 0.05، ومن ثم فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (15) التي جاءت في الترتيب السابع عشر من حيث الأهمية.

– تشير العبارة رقم (13) بوزن نسبي يساوي 47.2% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 03.68 بمستوى معنوية أقل من 0.05، ومن ثم فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (13) التي جاءت في الترتيب الثامن عشر من حيث الأهمية.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم **(4-14)** أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بحوكمة الشركات يساوي 64.34% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 13.61 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المتغير، بمعنى أن هناك حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

المطلب الثاني: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في جدول رقم **(4-15)**. والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات محور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (4-15): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	تعمل الشركة على الحد من ممارسات التي تعمل على تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل	07.9	37.9	22.1	26.4	05.7	3.15	63.18	12.98	0.00	ثالثا
02	تحرص الشركة على عدم التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية	05	33.6	25.0	32.1	04.3	3.02	60.58	12.31	0.00	رابعا
03	تعمل الشركة على عدم تلاعب في مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة	05.7	31.4	25.7	27.9	09.3	2.96	59.26	10.73	0.00	خامسا
04	تحرص الشركة على كشف عن	10.4	44.6	10.7	27.9	6.40	3.22	64.58	13.06	0.00	ثانيا

	الديون الراكدة والديون المتعثرة									
05	العمل على إظهار نصيب الأم في الخسائر التابعة أو الزميلة	10	45	16.4	24.3	04.3	3.32	66.42	14.78	0.00	أولا
	متوسط الوزن النسبي						**03.13**	**62.80**	**12.21**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

1- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك أربع عبارات ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (05)، والتي جاءت في الترتيب الأول بوزن نسبي يساوي 66.42%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 14.78، وأن مستوى المعنوية أقل من 0.05.

– العبارة (04)، والتي جاءت في الترتيب الثاني، حيث كان الوزن النسبي يساوي 64.58% وكانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 13.06 بمستوى معنوية أقل من 0.05.

– تشير العبارة (01، والتي جاءت في الترتيب الثالث بوزن نسبي يساوي 63.18%، كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 12.98 بمستوى معنوية أقل من 0.05.

– تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الرابع بوزن نسبي يساوي 60.58%، كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 12.31 بمستوى معنوية أقل من 0.05.

2- رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

يتضح من الجدول أعلاه كذلك أن هناك عبارة انخفض متوسط وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها، وكانت العبارة رقم (03) بوزن نسبي يساوي 59.26% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 10.73 بمستوى معنوية أقل من 0.05، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على العبارة رقم (03) التي جاءت في الترتيب الأخير من حيث الأهمية.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم **(4-15)** أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بللحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي يساوي 62.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 12.21 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المحور.

المطلب الثالث: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في جدول رقم (36) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات محور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (4-16): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	الحرص على عدم تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة	11.6	42.1	17.1	22.1	07.1	3.28	65.6	13.58	0.00	ثانيا
02	تعمل الشركة على عدم تسجيل مبالغ القروض على أنها ايرادات	10.7	38.6	22.9	21.4	06.4	3.25	65.16	13.74	0.00	ثالثا
03	تتحقق الشركة من عدم نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	04.4	40.7	21.4	26.4	07.1	3.08	61.68	12.42	0.00	رابعا
04	الاعتراف بالايراد بعد اكتمال تقديم الخدمة	09.3	49.3	14.3	20.7	06.4	3.34	66.88	14.70	0.00	أولا
05	عدم تسجيل الإيرادات بشكل	10	25	22.1	33.6	09.3	2.92	58.56	9.710	0.00	خامسا

	سريع فيما أن عملية البيع مازالت لم تكتمل									
	متوسط الوزن النسبي							**03.17**	**63.57**	**13.54**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

1- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك أربع عبارات ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60% بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

- تشير العبارة (04)، والتي جاءت في الترتيب الأول من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 66.88%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (14.7) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

- تشير العبارة (01)، والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 65.6%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (13.58) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

- تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 65.16%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (13.74) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

- تشير العبارة (03)، والتي جاءت في الترتيب الرابع من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 61.68%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (12.42) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

2- رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

يتضح كذلك من الجدول السابق أن هناك عبارة انخفض وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها، تمثلت في العبارة رقم (05) بعدم الموافقة بوزن نسبي يساوي 58.56% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 09.71 بمستوى معنوية أقل من 0.05، وبالتالي فإن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على العبارة رقم (05) التي جاءت في الترتيب الأخير من حيث الأهمية.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم **(4-16)** أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بالحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل يساوي 63.57% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%

وقيمة T المحسوبة تساوي 13.54 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المحور.

المطلب الرابع: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في جدول رقم **(4-17)** والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات محور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (04-17): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع	07.9	28.6	20.7	27.1	15.7	2.85	57.06	8.590	0.00	رابعا
02	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في تخفيض رأس المال المدفوع	09.3	42.1	22.9	14.3	11.4	3.23	64.72	12.90	0.00	أولا
03	تحرص الشركة على عدم	07.1	30	28.6	28.6	05.7	3.04	60.84	12.06	0.00	ثالثا

	إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المكتسب									
04	العمل على عدم إعادة تقدير الأخطاء أو الخسائر السنوات السابقة أو أرصدة بالعملات الأجنبية	05.7	35.7	29.3	19.3	10	3.07	61.56	12.07	0.00	ثانيا
متوسط الوزن النسبي							**03.04**	**61.04**	**10.33**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

1- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك ثلاث عبارات ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الأول من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 64.72%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (12.9) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (04)، والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 61.56%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (12.07) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (03)، والتي جاءت في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 60.84%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (12.06) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

2- رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

– تشير العبارة رقم (01) بعدم الموافقة على هذه العبارة بوزن نسبي يساوي 57.06% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 08.59 بمستوى معنوية أقل من 0.05، ومن ثم فإن المبحوثين لا يوافقون على العبارة رقم (01) التي جاءت في الأخير من حيث الأهمية.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (37) أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بالحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل يساوي 61.04% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 10.33 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المحور.

المطلب الخامس: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم **(4–18)** والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات محور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (04-18): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	تعمل الشركة تصنيف النفقات التشغيلية دون اعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس	20.7	52.1	10.7	12.9	03.6	3.73	74.68	20.03	0.00	أولا
02	تعمل الشركة	11.4	52.1	13.6	19.3	03.6	3.48	70.4	17.20	0.00	ثالثا

	على عدم تأخير سداد الالتزامات									
03	تعمل الشركة على عدم تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها لاعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية	08.60	20	26.4	32.1	12.9	2.79	55.86	8.390	0.00	خامسا
04	حرص الشركة على عدم التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب من دفع الضرائب	15.7	42.9	16.4	19.3	05.7	3.43	68.72	15.22	0.00	رابعا

05	العمل على استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي	20	49.3	11.4	15.7	03.6	3.66	73.28	18.61	0.00	ثانيا
	متوسط الوزن النسبي						**03.41**	**68.58**	**14.86**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

1- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك أربع عبارات ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (01)، والتي جاءت في الترتيب الأول من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 74.68%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (20.03) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (05)، والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي.7328%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (18.61) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 70.4%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (17.20) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (04)، والتي جاءت في الترتيب الرابع من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 68.72%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (15.22) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

2- رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

– تشير العبارة رقم (03) بعدم الموافقة على هذه العبارة بوزن نسبي يساوي 55.86% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 08.39 بمستوى معنوية أقل من 0.05.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم **(4-18)** أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بالحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية يساوي 68.58% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 14.86 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المحور.

المطلب السادس: واقع الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الارباح

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم**(4-19)** والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات محور (الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

الجدول رقم (04-19): استجابات عينة الدراسة لفقرات محور الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح

	الفقرات	موافق بشدة %	موافق %	موافق بدرجة متوسطة%	غير موافق %	غير موافق بشدة%	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	يساهم تطبيق الحوكمة في الإفصاح عن الأرباح بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة	12.8	48.6	16.4	19.3	02.9	3.49	69.92	17.40	0.00	ثالثا
02	يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في جعل الأرباح التي تعلنها الشركة تعبر بصدق وواقعية الأرباح الحقيقية والفعلية للشركة	18.5	51.4	12.9	14.3	02.9	3.68	73.76	19.79	0.00	أولا
03	تعمل حوكمة الشركات	17.2	48.6	16.4	15.7	02.1	3.62	72.52	19.36	0.00	ثانيا

	عن الكشف عن إضافة مكاسب السنوات السابقة إلى الأرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة										
04	تسعى حوكمة الشركات إلى الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحقيق أرقام محددة للأرباح لمولكبة توقعات المحللين الماليين في الاسواق	07.9	28.6	20.7	27.1	15.7	2.85	57.06	8.590	0.00	رابعا
	متوسط الوزن النسبي						**03.41**	**68.31**	**14.20**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

1- رأي المبحوثين الموافق:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك ثلاث عبارات ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، هذه العبارات مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

– تشير العبارة (02)، والتي جاءت في الترتيب الأول من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 73.76%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (19.79) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (03)، والتي جاءت في الترتيب الثاني من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 72.52%، كما يتضح أن قيمة T (19.36) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

– تشير العبارة (01)، والتي جاءت في الترتيب الثالث من حيث الأهمية بوزن نسبي يساوي 69.92%، ومن خلال الجدول يتضح أن قيمة T (17.40) المحسوبة أكبر من قيمة T (1.97) الجدولية، ومستوى معنوية 0.00 وهي أقل من 0.05.

2- رأي المبحوثين بعدم الموافقة:

تشير العبارة رقم (04) بعدم الموافقة على هذه العبارة بوزن نسبي يساوي 57.06% كما أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي 08.59 بمستوى معنوية أقل من 0.05.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (39) أن الوزن النسبي لجميع الفقرات المتعلقة بالحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح يساوي 68.31% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 14.20 أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المحور.

والجدول التالي يبين تحليل جميع محاور متغير الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية:

الجدول رقم (4–20): استجابات عينة الدراسة لمحاور الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

	المحاور	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب الأهمية
01	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	03.13	62.80	12.21	0.00	رابعا
02	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	03.17	63.57	13.54	0.00	ثالثا
03	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	03.04	61.04	10.33	0.00	خامسا
04	الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	03.41	68.58	14.86	0.00	أولا
05	الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	03.41	68.31	14.20	0.00	ثانيا
الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية		**3.23**	**64.86**	**13.73**	**0.00**	

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات (SPSS) للملحق رقم (09) والملحق رقم (10).

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن كل محاور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قد ارتفعت متوسطات وزنها النسبي عن 60%، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على فقراتها، كما جاءت هذه المحاور مرتبة من حيث الأهمية كما يلي:

جاء المحور رقم (4) في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، وذلك من خلال إرتفاع وزنه النسبي المقدر بـ .68.58%، يليه في المرتبة الثانية المحور رقم (5) بـ 68.31%، ثم في المرتبة الثالثة المحور رقم (2) بوزن نسبي قدر بـ 63.57%، وجاء في الرتبة الرابعة المحور رقم (1) بوزن نسبي قدر بـ 62.80%، وجاء في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية المحور رقم (3) بوزن نسبي قدر بـ61.04%.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم **(4-20)** أن الوزن النسبي لجميع محاور الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي 64.86% وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقيمة T المحسوبة تساوي 13.73 وهي أكبر من ق

يمتها الجدولية التي تساوي 1.97، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهو أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لمحاور هذا المتغير (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات ونتائج وتوصيات الدراسة الميدانية

يختبر الطالب من خلال هذا المبحث صلاحية الأنموذج المقترح في الدراسة، كما يسعى إلى اختبار صدقية الفرضيات المقترحة حول دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إضافة إلى اختبار الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة التي تعزى للمتغيرات الشخصية والخروج باستنتاجات وتوصيات تخدم الدراسة.

المطلب الأول: اختبار صلاحية أنموذج الدراسة

بعد الاطلاع على الكثير من الدراسات العربية والأجنبية حول كيفية قياس مدى تأثير متغير مستقل على متغير تابع أو مجموعة من المتغيرات التابعة، وباستعمال برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، تم اختيار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regresion)، ويقوم الانحدار البسيط عادة على الارتباط ولكنه يسمح بدراسة العلاقات الداخلية بين مجموعة من المتغيرات بشكل أكثر تعمقا، وهذا بالضبط ما يؤهله لدراسة المسائل البحثية الواقعية الأكثر تعقيدا، كما يوفر الانحدار معلومات عن الأنموذج ككل، والإسهام النسبي للمتغير المستقل.[1]

إن الغرض من استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، هو دراسة وتحليل أثر المتغير المستقل أو المتنبأ منه (حوكمة الشركات) على المتغير التابع أو المتنبأ به (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية) ومختلف أبعاده، وفق معادلة خطية من الدرجة الأولى تعكس المتغير التابع كدالة في المتغير المستقل كما يلي:

$$y = \beta_0 + \beta_1 x + e$$

حيث أن:

y : هو المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية)

x : هو المتغير المستقل (حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي)

β_0 : هو الجزء المقطوع من المحور الرأسي y ، وهو يعكس قيمة المتغير التابع في حالة انعدام قيمة المتغير المستقل، أي في حالة $x = 0$

β_1 : ميل الخط المستقيم $(\beta_0 + \beta_1 x)$ ، ويعكس مقدار التغير في y إذا تغيرت x بوحدة واحدة.

e :هو الخطأ العشوائي، والذي يعبر عن الفرق بين القيمة الفعلية y ، والقيمة المقدرة $\hat{y} = \beta_0 + \beta_1 x$ ، أي أن: $e = y - (\beta_0 + \beta_1 x)$

وللتأكد من صلاحية أنموذج الدراسة قمنا بالاختبارات التالية:

[1]– جولي بالانت: مرجع سابق، ص164.

1-المصاحبة الخطية المتعددة: نقوم بتشخيص المصاحبة الخطية على المتغيرات كجزء من إجراء أنموذج الانحدار البسيط، وتظهر النتائج في الملحق رقم (13)، وسيتم تحديد قيمة (Tolerance) التي يطلق عليها بالعربية "السماحية"، ويتم حسابها باستخدام المعادلة (1 -R2) لكل متغير، فإذا كانت هذه القيمة صغيرة جدا (أقل من 0.10)، فهذا يشير إلى أن الارتباط المتعدد مع المتغيرات الأخرى مرتفع، مما قد يؤدي إلى احتمال تحقق المصاحبة الخطية المتعددة وحدوث مشكلة في تحليل الانحدار.[1]

كما سيتم تحديد قيمة (VIF) معامل تضخم التباين ويتم حسابه باستخدام المعادلة التالية:

$$VIF = \frac{1}{1 - r^2}$$

وهي عكس قيمة (Tolerance)، وعندما تزيد قيمة (VIF) عن (10) يدل هذا على وجود المصاحبة الخطية المتعددة، مما قد يؤدي إلى حدوث مشكلة في تحليل الإنحدار، كما يتضح من خلال الجدول رقم **(4-21)**:

الجدول رقم (4-21): إختبار المصاحبة الخطية المتعددة للتأكد من صلاحية الأنموذج

المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	VIF معامل تضخم التباين
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	0.70	1.41
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	0.78	1.27
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	0.76	1.30
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	0.97	1.02
الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الارباح	0.66	1.66
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ككل	0.87	1.75

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (11).

وكما يتضح في الجدول رقم (4-21) والذي يحتوي على المتغيرات وقيمة معامل تضخم التباين (VIF) والتباين المسموح به "Tolerance" لكل متغير نلاحظ أن قيمة (VIF) لجميع المتغيرات كانت أقل من (10) وتتراوح ما بين (1.02-1.75) كما نلاحظ أن قيمة التباين المسموح به لجميع المتغيرات

[1]- جولي بالانت، مرجع سابق، ص173.

كانت أكبر من (0.05) وتتراوح ما بين (0.70-0.97) وبذلك يمكن القول أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

2- القدرة التفسيرية للأنموذج: إذا كان هناك ارتفاع لقيمة F المحسوبة عن قيمتها الجدولية، وكان مستوى الدلالة (sig) أقل من (0.05)، فإن ذلك مؤشر لقدرة المتغير المستقل على تفسير التباين في المتغيرات التابعة، وبالتالي يمكن الاعتماد على حوكمة الشركات للتنبؤ بقيم متغيرات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

والجدول رقم **(4-22)** يوضح القدرة التفسيرية للأنموذج.

الجدول رقم (4-22): اختبار القدرة التفسيرية للأنموذج

المتغيرات	معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالةF
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	0.351	*60.568	*0.000
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	0.521	*150.603	*0.000
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	0.473	*131.019	*0.000
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	0.431	*104.735	*0.000
الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	0.362	*91.318	*0.000
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ككل	0.569	*233.082	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (12).

يتبين من خلال الجدول رقم (42) صلاحية أنموذج الدراسة لاختبار فرضيات الدراسة، نظرًا لارتفاع قيمة F المحسوبة عن قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$)، حيث أن المتغير المستقل (حوكمة الشركات) يفسر (56.9%) من التباين في المتغير التابع الكلي (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية)، كما يفسر أيضًا (52.1%) من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل، ويفسر أيضًا (35.1%) من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي، وفسر حوكمة الشركات (43.1%) من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وفسر أيضًا (47.3%) من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة

التغيرات في حقوق الملكية وأخيرًا فسر حوكمة الشركات (36.2%)من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الارباح، وجميع ذلك يؤكد دور وأثر حوكمة الشركات في تفسير الأبعاد التابعة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وبناء على ذلك نستطيع اختبار فرضيات الدراسة.

3- القيم المتطرفة والطبيعية والخطية وتجانس التباين واستقلالية الرواسب:

من الوسائل التي يمكن من خلالها التحقق من الفرضيات الاطلاع على تخطيط الانتشار للرواسب وتخطيط الاحتمال الطبيعي الخاص بالرواسب المعيارية للانحدار المطلوبين كجزء من التحليل، ففي تخطيط الاحتمال الطبيعي ينبغي أن تتوزع النقاط بحيث تكون خطا قطريا مستقيما من أسفل اليسار إلى أعلى اليمين، ويدل على عدم وجود انحرافات كبيرة في الطبيعية وهو ما تحقق في بحثنا*.

أما فيما يخص تخطيط الانتشار الخاص بالرواسب المعيارية فينبغي أن تكون الرواسب موزعة بشكل شبه مستطيل، بحيث تكون معظم الدرجات مركزة في المنتصف، وينبغي ألا تتخذ الرواسب نمط واضحا أو منتظما (على سبيل المثال النمط الخطي الانحنائي أو ارتفاع أحد الطرفين عن الآخر) وهو ما تحقق في بحثنا**.

المطلب الثاني: اختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمكن تحليل نتائج أنموذج الانحدار البسيط لمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية بأبعاده الخمسة من خلال الفرضيات الفرعية التالية:

❖ **الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم **(4-23)**.

*- أنظر الملحق رقم (13).

**- نفس الملحق.

الجدول رقم (4-23): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

المتغير	Beta	قيمة Tالمحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	0.492	6.345	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-23) إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (6.345) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≤0.05) كما أن مستوى المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (الحوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.492) وحدة في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي ، وقبول الفرضية البديلة.

❖ **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد هناك دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم **(4-24)**.

الجدول رقم (4-24): 0

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	0.368	5.325	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (44) إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (5.325) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≤0.05) كما أن مستوى

المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (حوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.368) وحدة في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل، وقبول الفرضية البديلة.

❖ **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم **(4-25)**.

الجدول رقم (4-25): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	0.354	5.147	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (45) إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (5.147) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≤0.05) كما أن مستوى المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (حوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.354) وحدة في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دور لحوكمة الشركات الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقبول الفرضية البديلة.

❖ **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يوجد هناك دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة

التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم(**04-26**).

الجدول رقم (4-26): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	0.524	7.172	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-26) إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (7.172) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≤0.05) كما أن مستوى المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (حوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.524) وحدة في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وقبول الفرضية البديلة.

❖ **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يوجد هناك دور لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من دور حوكمة في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم **(4-27)**.

الجدول رقم (4-27): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار من دور حوكمة في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	0.473	6.762	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (47) إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح)، استنادا إلى أن قيمة T

المحسوبة بلغت (6.762) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (&>0.05)، في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (حوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.473) وحدة في المتغير التابع (الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دو ر لحوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح، وقبول الفرضية البديلة.

❖ **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا يوجد هناك دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتحقق من دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر كما هو موضح في الجدول رقم. **(4-28)**.

الجدول رقم (4-28): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على وجه عام	0.563	7.741	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (12).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم **(4-28)** إلى وجود دور للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) في المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (7.741) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية (Sig= 0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في (حوكمة الشركات) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.563) وحدة في (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية)، مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وقبول الفرضية البديلة.

المطلب الثالث: اختبار الفروقات في إجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة التي تعزى للمتغيرات الشخصية

❖ **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، تعزي للمتغيرات الشخصية.

❖ **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر تعزى للجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين تعزى للجنس، ويتبين من الجدول رقم **(4-28)** أن قيمة مستوى الدلالة لمحور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية يساوي (0.030)، وهو أقل من (0.05) مما يدل على وجود فروق عند مستوى دلالة (0.05) حول (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية) يعزي لمتغير الجنس، أما باقي المحاور المتمثلة في (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح، حوكمة الشركات) فقد كانت قيمة مستوى الدلالة لكل منها أكبر من (0.05)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي (0.05) تعزي للجنس.

الجدول رقم (4-29): نتائج اختبار (Independent S. T TesT) للفروق بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للجنس

المحور	الجنس	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	ذكر	3.02	0.571	-1.731	0.137
	أنثى	2.75	0.693		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	ذكر	3.23	0.626	-1.252	0.321
	أنثى	3.02	0.850		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	ذكر	3.09	0.738	-2.277	0.030
	أنثى	2.65	0.778		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	ذكر	2.77	0.694	-1.707	0.176
	أنثى	2.45	0.939		
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	ذكر	2.87	0.767	-1.529	0.159
	أنثى	2.56	0.850		
حوكمة الشركات	ذكر	3.53	0.599	-1.405	0.293
	أنثى	3.15	0.672		
جميع المحاور	ذكر	3.07	0.681	-1.857	0.130
	أنثى	2.73	0.811		

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (338) تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (14).

وبصفة عامة يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي (0.130) وهي أكبر من (0.05) وقيمة T المحسوبة تساوي (1.857-) وهي أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (1.97) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة يساوي (0.05)، حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر تعزى للجنس، إلا أن الطالب ومن خلال مقارنة الفرق بين المتوسطين الحسابيين لجميع المحاور (3.0754 و2.7360) يلاحظ وجود فرق بسيط ولصالح الذكور، والنتيجة هي قبول الفرضية الصفرية.

ولحساب حجم تأثير الجنس يوجد عدد من الإحصاءات المختلفة لقياس حجم التأثير، وأكثرها شيوعا إحصاء إيتا تربيع، ويتراوح نطاق قيم إيتا تربيع بين 0 و1، ويمثل هذا الإحصاء نسبة التباين في المتغير التابع الذي يفسره ويحدده المتغير المستقل[1]، ولحساب قيمة إيتا تربيع تم العودة للجدول السابق كما يلي:

إيتا تربيع = $\frac{T2}{(N1 + N2) -2(T2)}$ ومع استخدام القيم المناسبة من الجدول السابق نجد:

إيتا تربيع = $\frac{2(-1.857)}{(41+289)-2\ (1.857)}$ = 0.011

والإرشادات التي اقترحها (Cohen) لتفسير هذه القيمة هي: 0.01= تأثر ضئيل، 0.06= تأثير معتدل، 0.14 تأثير كبير[2]، ومن خلال النتيجة المحصل عليها (0.011) وهي الأقرب لـ 0.01، وبالتالي فإن للجنس تأثير ضئيل للغاية، ولو أردنا التعبير عنه بنسبة مئوية (بضرب قيمة إيتا تربيع في 100)، سنجد أن متغير الجنس يبين نسبة 01.1% فقط من التباين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية الذي يفسره حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي.

❖ **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة تعزى للعمر.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول دور من حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يعزى للعمر، والجدول رقم (50) يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور باستثناء محور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل) كانت أكبر من 0.05، وكذلك يتبين أن قيمة F المحسوبة لكل من (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح، حوكمة الشركات) كانت أكثر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.60 مما يدل على وجود فروق في إجابات المبحوثين تعزى للعمر.

[1]– جولي بالانت، مرجع سابق، ص232.

[2]– المرجع نفسه، ص233.

الجدول رقم (4-30): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للعمر

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	بين المجموعات	5.083	3	1.694	3.845	0.01
	داخل المجموعات	59.916	336	0.440		
	المجموع	64.999	339	xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	بين المجموعات	3.420	3	1.140	1.687	0.17
	داخل المجموعات	91.870	336	0.675		
	المجموع	95.290	339	xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	بين المجموعات	8.009	3	2.669	4.678	0.003
	داخل المجموعات	77.610	336	0.570		
	المجموع	85.620	339	xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	بين المجموعات	12.375	3	4.125	5.361	0.001
	داخل المجموعات	104.642	336	0.769		
	المجموع	117.018	339	xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح	بين المجموعات	8.333	3	2.777	3.691	0.01
	داخل المجموعات	102.341	336	0.752		
	المجموع	110.674	339	Xxxx		
حوكمة الشركات	بين المجموعات	6.489	3	2.163	5.202	0.001
	داخل المجموعات	56.544	336	0.415		

	المجموع	63.033	339	xxxx		
جميع المحاور	بين المجموعات	6.843	3	2.280	3.781	0.04
	داخل المجموعات	83.978	336	0.616		
	المجموع	90.821	339	xxxx		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

ويبين اختبار (Scheffe) في الجدول أدناه أن هناك فروقاً بين فئتي من 25 سنة فأقل ومن 26 إلى 35 سنة، ويتضح أن الفرق لصالح فئة من 25 سنة فأقل (1.69) فيما يتعلق بمحور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية ومحور الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح، وفيما يتعلق بمحور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي فهناك فروق لصالح فئة من 26 إلى 35 سنة، أيضا فيما يتعلق بمحور الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية فالفروق كانت كذلك لنفس الفئة، وأخيرا بالنسبة لمحور حوكمة الشركات فكانت كذلك لنفس الفئة أي فئة من 26 إلى 35 سنة.

ويمكننا حساب حجم تأثير العمر لدور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المعادلة التالية:[1]

$$\textbf{قيمة إيتا تربيع} = \frac{\text{مجموع المربعات البينية (بين المجموعات)}}{\text{المجموع الكلي للمربعات}} = \frac{6.843}{90.821} = 0.075$$

وقيمة إيتا تربيع وفقا للإرشادات التي وضعها (Cohen) تعد قيمة لحجم متوسط، فقد سبق وأن ذكرنا أن 0.06 على أنها حجم متوسط ومعتدل للتأثير، وبالتالي فإن للعمر تأثير متوسط، ولو أردنا التعبير عنه بنسبة مئوية (بضرب قيمة إيتا تربيع في 100)، سنجد أن متغير العمر يبين نسبة 07.5% من التباين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية الذي يفسره حوكمة الشركات، والنتيجة هي قبول الفرضية.

[1]– جولي بالانت، مرجع سابق، ص236.

الجدول رقم (4-31): اختبار (Scheffe) للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب متغير العمر

المحور	الفرق	25 سنة فأقل	من 26 إلى 35 سنة	من 36 إلى 45 سنة	46 سنة فأكثر
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	25 سنة فأقل	Xxx	*1.32	*1.31	*1.25
	من 26 إلى 35 سنة	*1.32	Xxx	0.011	0.072
	من 36 إلى 45 سنة	*1.31	0.011	Xxx	0.061
	46 سنة فأكثر	*1.25	0.072	0.061	Xxx
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	25 سنة فأقل	Xxx	*1.52	*1.39	1.19
	من 26 إلى 35 سنة	*-1.52	Xxx	-0.130	-0.322
	من 36 إلى 45 سنة	*-1.39	0.130	Xxx	-0.192
	46 سنة فأكثر	-1.199	0.332	0.192	Xxx
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	25 سنة فأقل	Xxx	*1.71	*1.69	1.28
	من 26 إلى 35 سنة	*-1.71	Xxx	-0.019	-0.43
	من 36 إلى 45 سنة	*-1.69	0.019	Xxx	-0.41
	46 سنة فأكثر	-1.28	0.43	0.41	Xxx
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح	25 سنة فأقل	Xxx	*1.55	1.42	1.22
	من 26 إلى 35 سنة	*1.55-	Xxx	-0.12	0.32-
	من 36 إلى 45 سنة	*-1.42	0.12	Xxx	0.19-
	46 سنة فأكثر	-1.22	0.32	0.19	Xxx
حوكمة الشركات	25 سنة فأقل	Xxx	*1.17	*1.10	0.80
	من 26 إلى 35 سنة	*-1.17	Xxx	0.068-	0.37
	من 36 إلى 45 سنة	*-1.10	0.068	Xxx	-0.30
	46 سنة فأكثر	-0.80	0.37	0.30	Xxx

* فرق المتوسط عند مستوى يساوي 0.05.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (51) أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 3.781 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.04 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للعمر.

❖ **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمستوى التعليمي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للمستوى التعليمي، ومن خلال الجدول أدناه نلاحظ أن قيمة الدلالة للمحاور (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح، حوكمة الشركات) تساوي (0.01، 0.01، 0.001) على الترتيب وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في هذه المحاور.

الجدول رقم (4-32): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمستوى التعليمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	بين المجموعات	2.322	4	0.580	1.250	0.292
	داخل المجموعات	62.676	335	0.464		
	المجموع	64.999	339	Xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	بين المجموعات	4.618	4	1.154	1.719	0.14
	داخل المجموعات	90.671	335	0.671		
	المجموع	95.290	339	Xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	بين المجموعات	3.935	4	0.983	1.625	0.17
	داخل المجموعات	81.685	335	0.605		
	المجموع	85.620	339	Xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	بين المجموعات	10.769	4	2.692	3.420	0.01
	داخل المجموعات	106.248	335	0.787		
	المجموع	117.018	339	Xxxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	بين المجموعات	8.421	4	2.105	3.133	0.01
	داخل المجموعات	90.698	335	0.671		
	المجموع	99.12	339	xxxx		
حوكمة الشركات	بين المجموعات	7.385	4	1.846	4.479	0.001
	داخل المجموعات	55.647	335	0.412		
	المجموع	63.033	339	Xxxx		
جميع المحاور	بين المجموعات	6.369	4	1.592	2.564	0.09
	داخل المجموعات	84.451	335	0.625		
	المجموع	90.822	339	Xxxx		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

ويبين اختبار (Scheffe) في الجدول أدناه أن هناك فروق لفئة الجامعيين في المحاور الثلاثة.

ويمكن حساب حجم تأثير المستوى التعليمي على علاقة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المعادلة التالية:[1]

$$\text{قيمة إيتا تربيع} = \frac{\text{مجموع المربعات البينية (بين المجموعات)}}{\text{المجموع الكلي للمربعات}} = \frac{6.369}{90.822} = 0.070$$

وقيمة إيتا تربيع وفقا للإرشادات التي وضعها (Cohen) تعد قيمة لحجم متوسط، فقد سبق وأن ذكرنا أن 0.06 أنها حجم متوسط ومعتدل للتأثير، وبالتالي فإن للمستوى التعليمي تأثير متوسط، ولو أردنا التعبير عنه بنسبة مئوية (بضرب قيمة إيتا تربيع في 100)، سنجد أن متغير المستوى التعليمي يبين نسبة 07% من التباين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية الذي يفسره حوكمة الشركات.

[1]– جولي بالانت، مرجع سابق، ص236.

الجدول رقم (4-33): اختبار (Scheffe) للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب المستوى التعليمي

المحور	الفرق	متوسط	ثانوي	جامعي	ماجستير أو دكتوراه	جامعي + د.م في المحاسبة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	متوسط	Xxx	-0.501	0.055	-0.048	-0.556
	ثانوي	0.501	Xxx	0.556	0.014	-0.054
	جامعي	-0.055	-0.556	Xxx	-0.542	-0.611
	ماجستير أو دكتوراه	0.487	-0.014	0.542	Xxx	-0.069
	جامعي + د.م في التمكين	0.556	0.054	0.611	0.069	Xxx
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	متوسط	Xxx	-0.297	0.173	-0.665	-0.365
	ثانوي	0.297	Xxx	0.470	-0.367	-0.067
	جامعي	-0.173	-0.470	xxx	-0.838	-0.538
	ماجستير أو دكتوراه	0.665	0.367	0.838	xxx	0.300
	جامعي + د.م في التمكين	0.365	0.067	0.538	-0.300	Xxx
حوكمة الشركات	متوسط	Xxx	0.264	*0.636	-0.162	0.425
	ثانوي	-0.264	Xxx	0.371	-0.427	0.160
	جامعي	-*0.636	-0.371	xxx	-0.798	-0.210
	ماجستير أو دكتوراه	0.162	0.427	0.798	xxx	0.588
	جامعي + د.م في التمكين	-0.425	-0.160	0.210	-0.588	Xxx

* فرق المتوسط عند مستوى يساوي 0.05.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (53) أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور تساوي 2.564 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، إلا أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.09 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في العينة محل الدراسة تعزي للمستوى التعليمي، والنتيجة هي رفض الفرضية.

❖ **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة تعزى لسنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة تعزى للخبرة المهنية، والنتائج المبينة في الجدول رقم (53) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أكبر من 0.05،

وكذلك يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.029 وهي أقل من قيمتها الجدولية، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لسنوات الخبرة، والنتيجة هي قبول الفرضية.

الجدول رقم (4-34): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لإجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لسنوات الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	بين المجموعات	0.716	3	0.238	0.505	0.679
	داخل المجموعات	64.282	336	0.472		
	المجموع	64.999	339	Xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	بين المجموعات	1.372	3	0.457	0.662	0.576
	داخل المجموعات	93.917	336	0.690		
	المجموع	95.290	339	Xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	بين المجموعات	3.519	3	1.173	1.405	0.243
	داخل المجموعات	113.498	336	0.834		
	المجموع	117.018	339	Xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	بين المجموعات	2.267	3	0.755	1.061	0.367
	داخل المجموعات	96.852	336	0.712		
	المجموع	99.12	339	Xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	بين المجموعات	1.423	3	0.474	0.590	0.622
	داخل المجموعات	109.250	336	0.803		
	المجموع	110.674	339	Xxx		
حوكمة الشركات	بين المجموعات	1.866	3	0.622	1.383	0.250
	داخل المجموعات	61.166	336	0.449		
	المجموع	63.033	339	Xxx		
جميع المحاور	بين المجموعات	2.012	3	0.670	1.029	0.418
	داخل المجموعات	88.809	336	0.652		
	المجموع	90.821	339	Xxx		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

❖ **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول كل من حوكمة الشركات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة تعزى للمستوى الوظيفي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر تعزى للمستوى الوظيفي، ومن خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (55) تبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحوري الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الركز المالي و الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية تساوي 0.023 و0.027 على التوالي وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة F المحسوبة للمحورين أكبر من قيمتها الجدولية، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمستوى الوظيفي للمحورين السابقين عند مستوى دلالة يساوي 0.05، أما باقي المحاور فقد كان مستوى الدلالة لكل واحد منها أكبر من 0.05، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير المستوى الوظيفي لهذه المحاور.

الجدول رقم (4-35): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لإجابات المبحوثين حول كل من حوكمة الشركات والحد من ممارسات الإبداعية تعزى للمستوى الوظيفي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	بين المجموعات	3.481	2	1.740	3.876	0.023
	داخل المجموعات	61.517	337	0.449		
	المجموع	64.999	339	xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	بين المجموعات	1.554	2	0.777	1.267	0.284
	داخل المجموعات	84.065	337	0.613		
	المجموع	85.620	339	xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات حقوق الملكية	بين المجموعات	5.987	2	2.993	3.693	0.027
	داخل المجموعات	111.030	337	0.810		
	المجموع	117.018	339	xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	بين المجموعات	1.613	2	0.806	1.133	0.324
	داخل المجموعات	97.506	337	0.711		
	المجموع	99.12	339	xxx		
الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح	بين المجموعات	2.586	2	1.293	1.638	0.197
	داخل المجموعات	108.088	337	0.788		
	المجموع	110.674	339	xxx		
حوكمة الشركات	بين المجموعات	2.189	2	1.094	2.465	0.088
	داخل المجموعات	60.844	337	0.444		
	المجموع	63.033	339	xxx		
جميع المحاور	بين المجموعات	2.495	2	1.247	2.016	0.271
	داخل المجموعات	88.325	337	0.644		
	المجموع	90.82	339	xxx		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

ويبين اختبار (Scheffe) أن الفروق تقتصر على فئتي خبراء المحاسبين ومحاسبين المعتمدين، والفروق الأكثر كانت لصالح الفئة الوظيفية للمحاسبين المعتمدين.

ويمكننا حساب حجم تأثير المستوى الوظيفي على العلاقة بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال المعادلة التالية:[1]

$$\text{قيمة إيتا تربيع} = \frac{\text{مجموع المربعات البينية (بين المجموعات)}}{\text{المجموع الكلي للمربعات}} = 0.02$$

وقيمة إيتا تربيع المحسوبة وفقا للإرشادات التي وضعها (Cohen) تعد قيمة لحجم ضئيل (أقرب لـ 0.01)، فقد سبق وأن ذكرنا أن 0.01 على أنها حجم ضئيل للتأثير، وبالتالي فإن للمستوى الوظيفي تأثير ضعيف للغاية، ولو أردنا التعبير عنه بنسبة مئوية (بضرب قيمة إيتا تربيع في 100)، سنجد أن متغير المستوى الوظيفي يبين نسبة 02% من التباين في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية الذي يفسره حوكمة الشركات.

الجدول رقم (4-36): اختبار (Scheffe) للفروق المتعددة بين المتوسطات حسب المستوى الوظيفي

المحور	الفرق	إطار	عون تحكم	عون تنفيذ
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي	محافظ الحسابات	Xxx	0.253	-0.157
	خبير محاسبي	-0.253	xxx	-0.410*
	محاسب معتمد	0.157	0.410*	Xxx
الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	محافظ الحسابات	Xxx	0.037	-0.536
	خبير محاسبي	-0.037	xxx	-0.574*
	محاسب معتمد	0.536	0.574*	Xxx

* فرق المتوسط عند مستوى يساوي 0.05.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (spss) للملحق رقم (15).

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.016 وهي أقل من قيمتها الجدولية، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.271 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية يعزى للمستوى الوظيفي، والنتيجة هي رفض الفرضية.

[1]- جولي بالانت، مرجع سابق، ص236.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل والذي خصص للدراسة الميدانية، وهذا حسب طبيعة الموضوع المدروس، بدراسة محورين اساسين حيث تجسد المحور الاول في دراسة واختبار دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، اما المحور الثاني تناول اختبار دور المتغيرات الديمغرافية كمتغيرات وسيطيه على العلاقة بين حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، وبعد استظهار النتائج الفرضية الاول والثانية فيما يخص عن مدى دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، جاء رأي افراد العينة وبالإجماع إلى وجود أثر لحوكمة الشركات في تفسير الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والأبعاد التابعة لها، إذ أن حوكمة الشركات يفسر (56.3%) من التباين في المتغير التابع الكلي (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية).

خاتمـــــة عامـــــة

ان ظهور مشكلة الوكالة وما نتج عنه من تضارب بين مصالح الادارة من جهة والاطراف الاخرى من جهة اخرى، والسلوك الانتهازي لإدارة بعض الشركات وما ترتب عنه من انهيارات، ادى الى زيادة الوعي لدى الجهات التنظيمية الى ضرورة وجود اليات رقابية للحد من الفساد المالي والاداري من قبل الادارة وبالتالي الحاجة الى المزيد من الشفافية لدعم المصداقية بالتقارير المالية، وهو ما ادى الى تفعيل الدور الاشرافي والرقابي للشركات والاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، حيث تم استخدام هذا المصطلح في مختلف المجالات العملية والعلمية والاكاديمية، كمحاولة للسيطرة على المخالفات المختلفة، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وكضمان لحقوق الاطراف المختلفة، التي عادة لا يمكنها ممارسة أي نوع من انواع الرقابة او السيطرة على مصالحها، حيث تعد حوكمة الشركات من أهم وسائل ضبط سلوك الادارة داخل الشركة، واداة فعالة للنهوض بجودة المعلومات في التقارير المالية ووسيلة هامة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

اما بالنسبة للجزائر فقد عملت على تبني حزمة من الاصلاحات الهيكلية التي تسمح لها بالانتقال الى اقتصاد السوق، كما تم اصدار حزمة من القوانين والتعليمات الهادفة للحد من الفساد المالي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث قامت بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع اساسا الى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم وتطوير استبانة لغرض جمع البيانات، وتكونت عينة الدراسة الصالحة للتحليل من (340) مبحوثًا، وقد تم اختيارهم بطريقة عشوائية بسيطة، وأظهرت الدراسة درجة عالية من الصدق والثبات، حيث تم عرض أداة الدراسة على هيئة تحكيم مؤلفة من مجموعة من الأساتذة المختصين بحيث أُبقيت الفقرات التي نالت إجماع المحكمين في حين تم تعديل بعض الفقرات، وإلغاء البعض الآخر منها، وطورت الأداة إلى أن وصلت إلى (41) فقرة لتتناسب مع طبيعة الدراسة، وبعد اختبار الفرضيات باستخدام الأدوات الإحصائية الملائمة توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات كمايلي:

1-أظهرت نتائج الدراسة أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بحوكمة الشركات يساوي (03.19) كما تحدد الوزن النسبي بـ 64.34%، مما يدل على قبول أفراد العينة لفقرات هذا المتغير، بمعنى أن هناك مستوى مقبول لحوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

2-دلت النتائج على أن المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية كانت مقبولة نسبيا، وأن المتوسط الكلي لأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية بلغ (3.23)، وقد احتل بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي بلغ (3.41) وبوزن نسبي قدر بـ68.58%، وجاء في المرتبة الأخيرة بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية بمتوسط حسابي بلغ (3.04) وبوزن نسبي قدر بـ61.04.

3-أشارت النتائج إلى وجود أثر لحوكمة الشركات في تفسير الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والأبعاد التابعة لها، إذ أن حوكمة الشركات يفسر (56.3%) من التباين في المتغير التابع الكلي (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

4- بينت النتائج أن حوكمة الشركات يفسر (49.2%) من التباين في بعد (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي).

5-أوضحت النتائج أن حوكمة الشركات يفسر أيضًا (36.8%) من التباين في بعد (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل.

6-خلصت نتائج التحليل إلى أن حوكمة الشركات يفسر (52.4%) من التباين في بعد (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية).

7-أسفرت نتائج اختبار الفرضيات أن حوكمة الشركات يفسر (35.4%) من التباين في بُعد) الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية).

8-تبين من نتائج التحليل أن حوكمة الشركات يفسر ما نسبته (47.3%) من التباين في بُعد (الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الارباح.

9- دلّت النتائج أن هناك فروقًا لتصورات المبحوثين نحو دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، تعزى لمتغير) نوع الجنس) وأن الفروق كانت لصالح الذكور.

10- بينت النتائج أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين نحو دور حوكمة الشركات في أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح)، تعزى لمتغير (العمر).

11-اتضح من نتائج التحليل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لسنوات الخبرة.

12-تبين من نتائج التحليل أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين نحو دور حوكمة الشركات في الحد (من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح) تعزى لمتغير (المؤهل العلمي)، وكانت الفروق لصالح فئة الجامعيين. بينما لم تكن هناك فروق بالنسبة الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي، الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية) والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ككل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

دلت نتائج التحليل أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين نحو دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي والحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية تعزى لمتغير المستوى الوظيفي، وكانت الفروق الأكثر لصالح الفئة الوظيفية لمحاسب المعتمد. بينما لم تكن هناك فروق لتصورات المبحوثين بالنسبة للحد (من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل، من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح، من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية) تعزى لمتغير المستوى الوظيفي.

بناءً على النتائج السابقة، ومع النظر بعين الاعتبار لأدبيات حوكمة الشركات، فإن هناك مجموعة من التوصيات والاقتراحات، التي ترى الطالبة أهمية الأخذ بها، لرفع مستوى تطبيق حوكمة الشركات

وتحقيق الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مخنة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وهي كما يلي

❖ نشر الوعي المحاسبي لمفهوم المحاسبة الإبداعية وإيجاد الآليات المناسبة لتلافي تأثيراتها السلبية؛

❖ وضع قواعد السلوك المهني من طرف لجان أخلاق مهنية؛

❖ تفعيل آليات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لأهميتها في زيادة عمليات الشفافية والإفصاح وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

❖ دعم الأطر والتشريعات بأساليب ردعية لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في المعلومة المالية، وذلك لتلافي استخدام الآليات غير القانونية عند إعدادها لتلك المعلومات.

❖ الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دواية من شأنه أن يساهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ تبني مهنة المحاسبة والاهتمام بالجانب الأخلاقي من شأنه أن يؤدي إلى عدم وجود المحاسب إلى تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائـــمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1- أحمد خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012

2- امين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010.

3- أمين السيد، محمد لطفي، **مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الخاطئة**، الاسكندرية، مصر ،2005، ص59.

4- ثناء عطية واخرون، حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2020.

5- حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014

6- حسين عبد الجليل ال غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2015.

7- رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010.

8- رندة الدبل، تقييم الشركات العائلية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013.

9- سالم بن سلام بن حميد الفليتي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار اسامة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.

10- سامي محمد الخرابشة، حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة، عمان، الأردن، 2012.

11- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009.

12- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها-اساليبها -اثارها، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2011

13- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات القطاع عام وخاص ومصارف -المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر ،2007.

14- طلال الججاوي، سالم الزويعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر، 2016.

15- عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، ادارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2015.

16- عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، دار الكتب الوطنية بصنعاء، اليمن ،2020.

17- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

18- عدنان قباجه واخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني(ماس)، رام الله، فلسطين،2008.

19- عصام مهدي محمد عابدين، الحوكمة في الشركات والبنوك ودورها في ضبط أعمالها والرقابة عليها –دراسة تحليلية، إجرائية، تطبيقية، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة،2020

20- عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر، 2014.

21- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.

22- عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار نيبور للطباعة والنشر، العراق، 2011.

23- محمد أحمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020، ص 60.

24- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية–مصر، 2011.

25- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الاسكندرية–مصر،2009.

26- محمود عزت اللحام واخرون، الادارة المالية المعاصرة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2014.

27- مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائريIAS/IFRS ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

28- مصطفى يوسف كافي، الازمة المالية وحوكمة الشركات (جذورها–اسبابها–تداعيتها–افاقها)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص227.

29- منير ابراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الاداء: مدخل حوكمة الشركات، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2009.

30- نرمين ابو العطا، حكومة الشركات سبيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الامريكية، واشنطن، الولايات الامريكية المتحدة، 2003.

31- نظير رياض محمد الشحات، إدارة محافظ الاوراق المالية في ظل حوكمة الشركات، المكتبة العصرية، المنصورة –مصر،2007.

II. <u>اطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير:</u>

32- امحارب سعد سليمان بالقاسم، **أثر الافصاح عن الاستدامة على ادارة الارباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية**، اطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2017.

33- امينة فداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية –دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013-2014.

34- بوطلاعة محمد، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية- من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي،2017، 2018.

35- الحاج سعيد عمر بن ايوب، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسساتية للجنة بازل على اداء شركات التأجير التمويلي-دراسة حالة الشركة الوطنية للإيجار المالي (SNL)في الفترة الزمنية (2012-2017)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة غرداية، 2021.

36- راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة تطبيقية على بعض الشركات المساهمة في ولاية سطيف، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير،2017-2018، ص52.

37- طارق وهابي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على اتخاذ القرارات المالية للشركة-دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية، اطروحة دكتوراه،** المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2019، 2020، ص42.

38- عبد المجيد كموش، دور مؤشرات حوكمة الشركات في التنبؤ بالتعثر المالي لشركات-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر 2021، ص16.

39- نضال عزيز مهدي، تطوير بنية الحوكمة في البنوك العراقية بغرض تحقيق الشفافية وضبط الأداء المالي (دراسة تطبيقية)، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة،2011، ص ص 101،102.

40- نعيم مصباح أبو العيد لبز، **أثر ادارة الأرباح على استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن،2017

41- هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم ادارة المخاطر وفق إطار **COSO**-دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2016.

III. المداخلات والمقالات:

42- أمينة فداوي، **تمهيد الدخل كأثر حاسم لتبني المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية **(IAS-IFRS-IPSAS)** في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (ألمالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية -جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2014.

43- خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية **(IAS IFRS IPSAS)** في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، نوفمبر 2014.

44- عماد محمد علي ابو عجيلة، علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح "دليل من الاردن"**، الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العائلية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009.

45- محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي حول: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان،2012.

46- ابراهيم مبارك الرفاعي، **جودة انشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح-دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**، مداخلة ضمن الندوة الثانية عشر لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، السعودية، 2010.

47- اقبال عدنان الشريف، عماد محمد اب عجيلة، **العلاقة بين جودة الارباح والحاكمية المؤسسية**، المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، التحديات، الفرص، الافاق، كلية الاقتصاد، جامعة الزقاء الخاصة، الاردن 2009.

48- امين مخفي، امينة فداوي، **تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**، مقدمة الى الملتقى الدولي حول: اليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر 25-26 نوفمبر،2013.

49- بديسي فهيمة، **التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحوكمة**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، 2010.

50- بريش عبد القادر، حمو محمد، **البعد السلوكي والاخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل م أثار الازمة المالية العالمية**، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر،2009

51- بشير بن عيشي، عمار بن عيشي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية (ولاية بسكرة)** –، الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية **IAS-IFRS-IPSAS** في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، ورقلة، الجزائر، 2014.

52- بوعظم كمال، وعبد السلام زايدي، **حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الاسواق المالية والحد من وقوع الازمات –مع الاشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية، الملتقى الدولي حول الحوكمة وإخلاقيات الأعمال في المؤسسات**، عنابة، الجزائر،2009، ص51.

53- تركي راجي الحمود وآخرون، **أثر ممارسات الحوكمة المؤسسية على اداء الشركات المساهمة العامة الاردنية**، بحث مقدم الى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، اربد، الاردن،2013.

54- حامد نور الدين، ساسي فطيمة، **دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والاداري للقطاع الخاص الجزائري**، مقدمة الى المؤتمر، الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

55- حمزة رملي، اسماعيل زحوط، **دور ادارة العلاقة مع اصحاب المصلحة في تفعيل أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، مقدمة ضمن الملتقى الدولي: حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، 2012.

56- سارة بن الشيخ، ناريمان بن عبد الرحمان، **واقع الحوكمة في بيئة الاعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، مداخلة مقدمة الى الملتقى الأول حول اليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر،2013.

57- العايب عبد الرحمن، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 2010.

58- العايب عبد الرحمن، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع والممارسات الدولية**، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، يومي 11-12 اكتوبر 2010.

59- عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الاداري تطور وتباين ام تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولي حول: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان ،2012.

60- محمد براق، عمر قمان، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة مقدمة الى المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2011.

61- محمد براق، عمر قمان، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الاليات الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والاداري**، بحث مقدم الى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

62- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، الملتقى الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، التحديات، الفرص، الافاق، عمان، الاردن،2009.

63- مراد ايت محمد واخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPAS)** في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، الجزائر، 2014.

64- مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم حوكمة الحوكمة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.

65- ناصر ضوء، خيرة زقيب، **تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الجمهورية المصرية من خلال الإشارة الى التجربة المصرية للاتصالات**، مقدمة الى الملتقى الوطني حول دور الحوكمة الاقتصادية في تطوير القطاع الصناعي في الجزائر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعريريج، الجزائر،2018.

66- - هوام جمعة، كوردي وداد، **أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات**، الملتقى الدولي حول الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 اوت1955، سكيكدة، الجزائر، 2010.

67- ابراهيم العدي، رنا صفوان، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات ادارة الارباح**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3، 2014.

68- ابراهيم محمد علي الجز راوي، بشرى فاضل خضير، **انموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات والياتها الداخلية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، 2014.

69- أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري** -، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 3، 2015.

70- أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على عملية الافصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة**، مجلة المدبر، المجلد 7، العدد 2، 2020.

71- احمد قادر معراج، الزهرة خالدي، **دور الاليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، 2019.

72- الأخضر رينوبة، كلثوم هواري، **دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الإعلامي للكشوف المالية (دراسة ميدانية)**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2021.

73- اروى حسن باعباد، **دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الشركة السعودية للكهرباء**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المجلد 4، العدد1، 2020.

74- اسامة عمر جعارة، **أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عملية الاحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة -دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الاردن**، دراسات العلوم الادارية، المجلد 39، العدد 2، 2012.

75- أسماء مزيمش، عمر شريقي، **التدقيق الخارجي كأحد اهم الاليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 1، 2020.

76- إسماعيل عثمان شريف، **تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية، المجلد 4، العدد 7،2021.

77- اسيا لعروسي، **ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل انظام المحاسبي المالي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، 2018.

79- أشرف سالم عبد الكافي، **أثر تطبيق نظام الحوكمة على تحسين اجراءات تحصيل الايرادات الضريبية -دراسة ميدانية على ادارات مصلحة الضرائب في ليبيا**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 4، 2018.

80- أمينة سوياد، **دور الحسابات الخارجي في اكتشاف التظليل في القوائم المالية والتقرير عنه – دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف**، مجلة الابحاث الاقتصادية، العدد 14، 2016.

81- امينة علي ابو حسين، محمد السيد برس، **دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية دراسة تحليلية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد 3، 2008

82- امينة فداوي، **نحو مفاضلة احصائية بين نماذج قياس ممارسات ادارة الارباح**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5،2013.

83- امينة قوشيش، الأخضر لقليطي، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، المجلد 13، العدد 02، 2019

84- بالرقي تيجاني، المحاسبة الابداعية: **المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.

85- بالرقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، **أثر المحاسبة الابداعية على التغيير في المجال المعرفي المحاسبي في شركة انرون حالة عملية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2013

86- بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد2011،2.

87- عبد النور شنين واخرون، **مساهمة اخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسة ادارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية –دراسة تحليلية انتقادية**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 4، العدد 1، 2018.

88- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، **واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية–دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015

89- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، **واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية–دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015.

90- بلال كيموش، عز الدين شرون، **أثر بعض خصائص المؤسسات الجزائرية في مستوى ادارة الارباح –دراسة استكشافية–**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 7، 2018.

91- بلقاسم بوفاتح، لخضر لعروس، **دور مجلس الادارة في إطار حوكمة الشركات، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية**، المجلد 1، العدد 2، 2017.

92- بن بلقاسم سفيان، رزقي اسماعيل، **ممارسات المحاسبة الابداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولية**، مجلة معارف، السنة العاشر، العدد 20، 2016.

93. ثابت حسان ثابت، **تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 35، 2016

94- ثامر ابن صوشة، **دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرار الاستثماري**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 30، 2019.

95- جبر ابراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على اسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الاسلامية سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 17، العدد الاول 2009.

96- جمال الدين سيليني وآخرون، **تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد 10 سنوات من التطبيق، مجلة دراسات جبائيه**، المجلد 8، العدد 2، 2019.

97- جمانة حنطل التميمي، عدي صفاء الدين البطاط، **تعارض ممارسات المحاسبة الابداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 14، جامعة البصرة، العراق، 2007.

98- جودي محمد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى للمعيار IFRS1** ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، 2013.

99- جونثان تشاركهام، **ارشادات لأعضاء مجالس ادارة البنوك**، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، 2003.

100- حاج قويدر قورين وآخرون، **دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الافصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد2، العدد 2، 2019.

101- حسين علاء، علي احمد، **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسة ادارة الارباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول اسهمها في سوق الاوراق المالية المصرية**، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 19، العدد 1، 2015.

102- حكيم بن جروة، عبلة مخرمش، **الحوكمة في المؤسسات المصرفية-محدداتها، معاييرها وتطبيقها – مع الاشارة لحالة الجزائر**، دس.

103- حكيمة بوسلمة، كردودي سهام، **لجنة المراجعة كإحدى اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح**، مجلة دراسات وابحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 4، العدد 2، 2017.

104- حكيمة سليمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في ارساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والاداري –قراءة تحليلية** –المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 5، العدد 01، 2018.

105- حنان قسوم، **أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS /IAS)) في تحسين جودة القوائم المالية –دراسة تحليلية لبعض المعايير**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 3ن العدد 1، 2019.

106- خالد بن رشيد العديم، رندة صالح الشبيب، **مدى اخلاقية ادارة الارباح دراسة استطلاعية**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 1، 2019

107- خالد صباح علي وآخرون، **نموذج مقترح لتقويم ادارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO ،** مجلة جامعة جيهان-اربيل العلمية، العدد 2، 2018

108- خالدي عادل، موسى سعداوي، **استخدام نموذج جونز المعدل في كشف اساليب المحاسبة الإبداعية –دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية،** مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، 2017

109-خليدة عابي، فاتح سردوك، **دور أليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية-دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، الوادي، العدد 12، 2017

110-خليل هادي عبد عون، خولة حسين حمدان، **انعكاس تطبيق المعايير لإعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الأداء**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المؤتمر الوطني الرابع لطلبة الدراسات العليا، 2019..

111-خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في ارساء الاسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق،** مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 25، المجلد 8، جامعة بابل، العراق، 2012،

112-درواسي مسعود، خليفاتي جمال، **مدى موافقة البيئة الاقتصادية للنظام المحاسبي المالي- دراسة استطلاعية**، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي،2012

113- رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية-دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العددالثاني،2010

114- رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، 2017

115- رفيق بشوندة، محمد الحبيب مرحوم، **السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**، رماح للبحوث والدراسات، العدد 16، 2015

116- ريمة صري، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات بتسليط الضوء على المعيار 505 المصادقات الخارجية –**

دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 6، العدد 3، 2019.

117-رينوبة الأخضر، كلثوم هواري، **دور الافصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في تفعيل المحتوى الاعلامي للكشوف المالية-دراسة ميدانية**، مجلة ابحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 4، العدد 2، 2021.

118- الزهرة خالدي، احمد قادري معراج، **دور الاليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبي**، مجلة اوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 02، 2019، ص86.

119- ساطع رزوق، **دور مدقق الحسابات الاردني في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 6، العدد 3،2015

120-ستيلبون نستور، مركز المشرعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات**،2003

121- سعاد الأغا، كمال بن موسى، **أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة شركة الصيانة وأشغال الطرق-فيترو**، المجلد 14، عدد 3، 2020

122- سعد العنزي، **محاولة جادة لتأطير نظرية اصحاب المصلحة في دراسات ادارة الاعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، مجلة جامعة بغداد، المجلد 13، العدد 48، 2007.

123-سكينة رحمة، ميلود تومي، **دور الافصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وادارة الاعمال، المجلد 5، العدد 2، 2019.

124- سماح طلحي، ساكري نويري، **دور تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد اجراءات المراجعة الخارجية-دراسة حالة مطاحن الحضنة المسيلة-**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، 2020

125-سماسم كامل، **دور ابعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسة ادارة الارباح والحد منها دراسة تطبيقية**، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر 2011.

126- سمية بن عمورة، باديس بوعرة، **تجارب دولية في حوكمة الشركات**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، 2019

127-سمية فحموش، خواري سميرة، **دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات ادارة الأرباح-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة**، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد، العدد 04، 2018

128- سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 45، العدد 2، المجلد 45، 2008.

129- سهايلية يمينة، بريش عبد القادر، **حوكمة الشركات والازمة العالمية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية،** المجلد 2، العدد 7، 2017.

130- سيد عبد الحليم، **دراسة تحليلية لانعكاسات الجوانب المحاسبية للمعايير الدولية،** مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 12، 2021.

131- شراف عقون واخرون، **حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الاعمال –دراسة تجارب دولية،** مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 2، 2002.

132- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية،** مرجع سابق، ص 96

133- صارة جريو، بوفليح نبيل، **متطلبات التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الابداعية في الجزائر،** العدد 85، 2019

134-صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي(Scf)** ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2، 2016.

135- طويلب محمد، **تطبيق النظام المحاسبي المالي النقائص والعراقيل،** مجلة الاصلاحات الاقتصادية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 22،.2016

136- عادل بولنجنيب، الطيب لحليح، **أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على ادارة النتيجة –دراسة تحليلية،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 6، العدد 4، 2019

137- عائشة عوماري، بن الدين أحمد، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري،** مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، 2019.

138- عبار محمد، خلاف قرماش، **المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات،** مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، 2015.

139- عباس حميد التميمي، فاطمة فزع هداب، **تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية-بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية،** مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث، العدد 42، ص 2018.

140- عبد الحميد حسياني، صلاح الحواس، **أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،** المجلد 1، العدد 6، دس

141- عبد الحميد مانع الصيح، **اشكالية المحاسبة الابداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليه،** مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 19، 2016.

142- عبد السلام طبيبول، بومدين يوسف، **اتفاقية لجة بازل 3 كألية لتعزيز الحوكمة في المصارف الاسلامية،** مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 19، 2018.

143- عبد القادر حدبي، زيدان محمد، **فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها عل نظام حوكمة الشركات،** مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018

144- عبد القادر بكيحل وآخرون، **أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية – مع الإشارة لحالة الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 2، 2018،

145- عبد القادر قرادي، **الافصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي وبورصة الجزائر**، مجلة دراسات، المجلد 16، العدد 1، 2019

146- عبد المجيد كموش، **أثر ممارسات حوكمة الشركات على التعثر المالي للشركات–دراسة عينة من الشركات بولاية سطيف**، مجلة العلوم الاقتصادية وتسير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020

147- عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات –الآليات ونظام التشغيل–**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 2، العدد 2، 2018، ص28.

148- عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، **مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الاردني**، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد 10، العدد 4، 2014.

149- عزالدين فكري تهامي، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية – دراسة تحليلية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، مصر، العدد الثالث، 2008.

150- علاء على احمد حسين، **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات ادارة الارباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول اسهمها في سوق الاوراق المالية المصري**–دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2015.

151- علال بن ثابت، **دراسة في مساهمة البورصات في وضع معايير وقواعد حوكمة المؤسسات**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 10، الجزائر 2011، علي بن قطيب، دلال حطاب، **أهمية وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي 01 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 1، 2019

152- علي بن موفقي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، الم 05، العدد 2، 2019

153- علي عبد الحسين هاني الزامل، **انعكاسات ممارسة المحاسبة الابداعية على القوائم المالية– دراسة تحليلية نظرية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 9، 2018.

154- علي عبد الصمد عمر، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر –دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث، عدد 12، 2013 .

155- عمار بلعادي، **حوكمة الشركات ومتطلبات كفاءة الاسواق المالية العربية**، حوليات جامعة قالمة للعوم الاجتماعية، العدد 20، 2017

156- عمر شريقي، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12، 2012

157- عمر شريقي، **التدقيق الداخلي كأحد أهم الأليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2017.

158- عمر عيسى جماني، **سلوك تمهيد الدخل في الاردن –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 4، العدد 1

159- عناني عبد الله، **دور لجان التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة البحث الاقتصادي، العدد 7، 2013

160- عوض الله جعفر الحسين ابو بكر، **أثر تطبيق اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على مستوى التحصيل الضريبي في السودان**، مجلة جامعة السلام، العدد السابع، ديسمبر.

161- عوض سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات –حالة السعودية–**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص 94.

162- غنية ابن حركو، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية –دراسة مقارنة –**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 4، 2017

163- غنية بن حركو، زهير زواش، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 49، 2018.

164- فاطمة الزهراء مومن، مهاوات لعبيدي، **أثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة**، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 4، 2018.

165- فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة الاردنية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 25، العدد 2، 2009.

166- كاترين ل كوشتا هيلينج، جون سوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003.

167- كافي فريدة، عيادي السعدي، **مداخل المحاسبة الابداعية للتقارير المالية في المؤسسات الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي SCF**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 2، العدد 1، 2018

168- كبلوتي حمزة، شيخي بلال، **مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمكونات الرقابة الداخلية وفقا لإطار -COSO1 دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخلين بمؤسسات المساهمة بولاية عنابة**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 7، العدد 1، 2021

169- كريمة بن حواس، عمر بنية، **دراسة تطبيقية لتوجيه الجزئر نحو معايير التدقيق الدوليةISA** ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 40، 2014

170- لخضر اوصيف، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، ادارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل العيار رقم 2100(طبيعة العمل)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.

171- لعروم محمد امين، فقير سامية، **التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية -دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020**، مجلة المؤسسة، المجلد 10، العدد 1، 2021.

172- لعلا رمضاني، ام الخير البرود، **ارساء دعائم الحوكمة المؤسسية لمواجهة الازمات دراسة لأهم الازمات والفضائح المالية لكبريات الشركات العالمية**، المجلة العالمية للاقتصاد والاعمال، المجلد 3، العدد 3، 2017.

173- متولي السيد متولي عطية، **قياس أثر ادارة الارباح والتدفقات النقدية التشغيلية على عوائد الاسهم -دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة**، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 4، العدد 2، 2020،

174- محمد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد ام محاسبة مبادئ**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 2 ،2018،

175- محمد أمين بوعزة، فيصل بوطيبة، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية: مقاربة اقتصادية وقانونية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد 2، 2016

176- محمد بوحديدة، عمر قمان، **الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الافصاح المحاسبي**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية – المجلد 24، العدد 1.

178- محمد بوطلاعة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية- من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات،** مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد1، 2015.

179- محمد بوطلاعة، احمد بوراس، **دراسة تحليلية لمدى تبني المؤسسات الجزائرية لأليات الحوكمة من وجهة نظر محافظي الحسابات بالشرق الجزائري،** جامعة بشار، المجلد 3، العدد 2، دس، ص57..

180- محمد بوطلاعة، أحمد بوراس، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري،** مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، ،2015.

181- محمد سفير، اسماعيل رزقي، **مسؤولية الراجع الخارجي عن عملية الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة المعيار، المجلد 3، العدد 6، 2013

182- محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الاردنية،** مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، المجلد 36، العدد 2، 2009

183- محمد فوزي ابو الهيجاء، احمد فيصل خالد الحابك، **خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة اصدار تقرير المدقق،** مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، العدد الثاني، 2012

184- محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، **انعكاسات القواعد المحاسبية على ادارة الارباح**، مجلة كلية التربية الاساسية، جامعة بابل، العدد 5، 2011،

185- محمد نواف عاب، **استخدام قانون بنفورد في اكتشاف عمليات ادارة الارباح-دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين،** مجلة جامعة الاقصى، المجلد 22، العدد 2، 2018.

186- محمد يزيد صالحي، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات،** مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الادارية والاقتصادية، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2، العدد 5، 2014

187- محمود نصر كشكش، ماهر موسى درغام، **أثر خصائص لجنة التدقيق على ادارة الأرباح- دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين،** مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية، المجلد 29، العدد 3، 2021، ص138

188- محي الدين محمد ابراهيم عثمان النعيم، ابراهيم يعقوب اسماعيل عثمان، **اثر فاعلية خصائص لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة،** مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد11، العدد2، 2020.

189- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، العدد 4، 2008

190- مسعود صديقي، **دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد 1، 2002.

191- مسعود كسكس وآخرون، **تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018**، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 3، العدد 2، 2019

192- معمر قرية، شهرزاد بودربالة، **قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض الدول ومقاربتها بالممارسات في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، 2017

193- مقدم عبيرات، سمية طعابة، **دور مجلس الادارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات –دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات**، مجلة دراسات المجلد 16، العدد، 1، 2019

194- المنصور محمد السيد، **أثر تبني معايير التقارير الدولية على العلاقة بين ادارة الارباح والاداء المالي للشركات الصناعية**، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، الاسكندرية، مصر، مج 21، العدد 2، 2017

195- مهاوات لعبيدي وآخرون، **دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلد 12، العدد 3، 2020

196- مؤيد محمد علي الفضل، **العلاقة بين محددات السلوك الإداري وتكلفة الوكالة للملكية ومدى تأثرها بالأداء –دراسة حالة في العراق**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 02، 2013.

197- ميسون محمد القري، عبد الله علي عسيري، **دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية –دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة**، مجلد 28، العدد 2، 2010.

198- ميلودي محمد الكريم، **واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 12، العدد 3، 2018

199- ناظم حسن رشيد، **دور الذكاء الاخلاقي للمدققين الداخلين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي–دراسة لآراء المدققين الداخلين في العراق**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، المجلد 22، 2016

200-ناظم شعلان جبار التميمي، صلاح صاحب شاكر، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الافصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات-دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 3، العدد 9، 2009.

201- ناظم شعلان جبار، **أساليب المحاسبة الابداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية -دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة الحادية عشر**، المجلد التاسع، العدد 32 ،2015.

202- نذير شيرو، بلقاسم خليفة، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة**، المجلد 6، العدد 1، 2021.

203- نضال رؤوف، **أحمد صادق جعفر، تأثير ادارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل، مجلة القادسية للعلوم الادرية والاقتصادية**، المجلد 18، العدد 4، 2016

204- نعيمة زعرور واخرون، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 1، 2017، ص210.

205- نعيمة عبدي، **أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات -دراسة نقدية تحليلية** -، دراسة العدد الاقتصادي، المجلد 6، العدد 1، 2015

206- نقاز نور الهدى، طرشي محمد، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، دراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، العدد 2، 2021

207- نوال كفوس، ريمة شيبوب، **فعالية السلوك الاخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية جامعة آفلو**، المجلد 3، العدد 2، 2021

208- نور الدين عياشي، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة**، مجلة العلوم الانسانية، المجلد ب، العدد 41، 2014

209- هاشم رمضان الجزائري، حسين عبد القادر معروف، **ماهية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، 2018

210- هجيرة بوزينة، مسعود درواسي، **اثر الاليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الاسواق**، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، دس

211- وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، **دراسات متقدمة في المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص ص161-164.

212- الياس بن ساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة اوليفار ويليامسون الحائز على جائزة نوبل** 2009

213- ياسمينة عمامرة، **تطبيق حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الدولية وتحديات تطبيقها في الجزائر**، اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد 2،

IV. القوانين والمواثيق والمواثيق والمراسيم

214- القرار 71 المؤرخ في 23 رجب 1429، الموافق لـ 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25،19 مارس 2009.

215- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25،74 نوفمبر 2009.

216- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الاول 1429، الموافق 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق القانون 11/07 الصادر ضمن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

217- النظام رقم 9-4 المؤرخ في 23 جويلية 2009، المتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، العدد 76، الصادر في 29 ديسمبر 2009.

المراجع باللغة الاجنبية:

1. 100- COSO, Internal Control-Integrated Framework, Excutive Summary, aicpa, 2013
2. Frédéric Parrot, **le gouvernance d'entreprise**, Edition Maxima, paris ,1999..
3. Martin hilb, **New corporate Governance Successful Board Managements Tools Management for professionals,**5th Edition, London, new York, 2012
4. Alvin Arens et al, Auditing and Assurance Services,16TH Edition, New york,2017
5. Arens A,Elder,R,J &Beasley ,M,S, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach ,16th ed, pearson Education
6. Arens A,Elder,R,J &Beasley ,M,S, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach ,16th ed, pearson Education
7. Comelis A. de Kluyver**, A primer on Corporate gouvernance (corporate Gouvernance Collection),** Business Expert Press, USA, 2oo9,
8. Florent Ledentu, Nathalie Brender**, gouvernance d'entreprise: quels défis pour les PME ?,** Centre patronal, Fédération des entreprises romandes Genève, Genève, Suisse, Avril 2012, Fréderic Parrat, **le Gouvernement d'entreprise**, Edition Dunod, paris, France,2003,
9. Gregor Gossy, **A stockholder rational for risk management,** Implication for corporate finance Deision, Gemany,2008,
10. Gregory Francesco Maassen, **An International Comparison of corporate Governance Models,** Spencer Stuart, Amesterdams.
11. Jones Michael John, **Creative accounting, fraud and international accounting scandals**, 1st edition, John Wiley & Sons Ltd publication: Chichester, England.
12. Kieso Donald et al, **Intermedia Accounting**,15thEdition, jhon Wieley & Sonsm New York,2013
13. Louis vaurs, audit interne: enjeux et pratiques a l'international, édition d'organisations ,paris.2007

14. Martin hilb, **New corporate Governance Successful Board Managements Tools Management for professionals,**5th Edition, London, new York, 2012
15. Mary O Sullivan, **Contests for corporate control: Corporate Governance and economic performance in the united States and Germany**, Oxford university press, UK, 2002.
16. Pierre-Yves Gomez, **Référentiel pour une gouvernance raisonnable des Enterprises Francaises Rapport ou conseil d'administration de Middle Next**, Paris, N 2,2009
17. Scott William**, financial Accounting Theory**, 7th, USA, 2015

Thèses:

1. Assia Hadjar , **gouvernance et Performance des PME dans les pays en transitions,** thèse de Doctorat, faculté de sciences Economic , commercial et science Gestion ,2015
2. Charles Guandaru Kamau,**Effect of Management Practices on Creative Accounting Ammong Corporation Listed at The Nairobi Securties Exchange**, A thesis submitted in partial fulfillment for the degree of Docto ,jomolenyatta, university of Agriculture and technology,2016
3. Hamini Allel, Le contrôle interne et L'élaboration du bilan comptable, opu, Alger, 2003
4. Laurent Capelletti, **La normalisation du contrôle interne : ESQUISSE des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d'Administration des entreprises (IAE), Université jean moulin, Lyon 3, 2004
5. Lemayon l, Melyoki, **Determinants of Effiective corporate governance in Tanzanyia,** university of twenty The Netherlands,2005,p 64
6. -Li Li, **L'offre d'information volontaire par internet des entreprises françaises,** thèse pour l'obtention du titre de docteur en Sciences de gestion, université paris . France, 2011, p28

Articles et études:

1. Billel Benilles, **Les modales de mesure de la gestion comptable des résultats**, Revue de la littérature, vol11,n1, 2003.
2. Akbar Ali, Tahira Sadiqu, **Earning Management And Dividend Policy: Empirical Evidence from Pakistani listed Companies**, European journal of Business and Management ,voll4,n1,2012.
3. Andrew L .Friedman and Samantha Miles : **Stakeholders :Theory and practice,** Oxford University Press, Oxford, Uk ,2006,
4. Arbana Sahiti , Muhamet Aliu, **Creative Accounting-Nature ,Usage** ,Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in practice in Kosovo, European journal of economics and Business Studies. Vol7, n1,2017.
5. Cadbury A, **Rapport of the Committee on the Financial Aspects of corporate governance**, Londen,1992,
6. Clement Ajekwe, Adzor Ibiamke ,**Accounting Frauds: A Review of Literature**, journal of Humanities an Social Science,vole22,Issue4,2017,
7. Darine bakkeur, **l'approche contractuelle du concept de gouvernance,** LAMETA : Laboratoire montepellierain D'économie Théorique et Appliquée ; ES N°2013.France, Decembre2013..
8. De Miguel, A , Pindado ,J and De Latorre ,C **.How does ownership structure affect firm value ? A comparison using different corporate governance systems** , roularta Media Group, (on line),2003,
9. Dejan jaksic, Testing the models for Detection of earning management, industrija, vol43, n3, 2015

10. Ezelibe chizoba, nwosu oluchkwu**, Empirical investingation of corporate governance and financial Reporting Quoted Companies in Nigeria**, International journal of Economics Business and management Research,vol 1,N5,2017,
11. Florentina Moisescu, **the Art of Creative Accounting in the Current Economic Context,** The journal contemporary Economy Revista Economic Contemporana, vol1, Issue2,2016.
12. Frédéric Parrot, **le gouvernance d'entreprise**, Edition Maxima, paris ,1999
13. M.M.Goyal ,**Creative Accounting: A Devious Tool Accounting** ,International Research Journal of Managemt Sociology &Humanity ,vol3,Issue1,
14. Nathalie Semal, **Développement durable et théorie des parties prenantes**: une même vision de la place du citoyen ?, Développement Durable et territoires,n5,2006,
15. OECD publishing, **G20/OECD Principles of corporate Governance**, paris.2015
16. Richar .j ,Rivard, Eugene Bland ,Hatfield Morris, **Income Smoothing Behavior of U.S . Banks Under Revised International Capital Requirements**, International Advances in Economic Research, vol 9, n4,2003
17. Samuel Mercierier, **la théorie des parties prenantes** : Une synthese de la Littérature in Décider aveces les parties prenantes,2006.
18. Spyros Baralexis, c**reative accounting in small advancing countries The Greek Case**, Managerial Auditing journal, vol 19.n3,2004.
19. Abbott, L. G. and Parker, S., **Auditor Selection and Audit Committee Characteristics, Auditing**: A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000
20. Abbott, L. G. and Parker, S., **Auditor Selection and Audit Committee Characteristics, Auditing**: A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000
21. Abdul Baten ,**corporate and creative Accounting from Bangladesh experience** ,accounting Organization, vol1, ISSue1,2021.
22. Abraham Lincoln Ayisi et al, **Accrual Earning management, Real Earnings management And firm performance: Apnel DATA Analysis**, EPRA International journal of economics, business and management Studies, vol8,Issue 5,2021.
23. Ali Shah, Safdar Butt, **Creative Accounting: A Tool to help Companies in crisis or a Practice to Land Them into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, vol16,2011.
24. Allam yousuf, **Transaction costs: A conceptual Framework**, International journal of Engineering and Management Sciences,vol2,N 3,2017
25. Amat Oriol, Blake john, Dowds jack, **The Ethics of creative Accounting**, Journal of Economies Literature, vol 62, 1999.
26. -André Paul, Khemakhem Hanen, Sakka Ouafa, **Interdépendance des mécanismes de gouvernance: Etude empirique dans le contexte canadien**, tunis,mai2006,
27. Andrea Bather**, the companies Act1993 and directors Duties small and medium Entities are Not Well Catered for**, working paper series,2006
28. Archambeault, Deborah S., **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting** : Evidence from SEC Enforcement Cases , Nov. 2002,.
29. Artur Holda, Anna Stasze , **Definitions ,Perception and Functioning of creative Accounting in the theory and Practice of Different Languages Countries And Parts of the world**, china-USA Business Review,vol15,n5,2016.
30. Astrid Mullenbach-Servayre, **L'apport de la Théorie des parties prenantes a la modélisation de la responsabilité Societale Entreprise**, La Revue des Sciences de Gestion,2007, n223,2007,.
31. Barbara Marie lhuillier,**what Does corporate governance actually mean**, corporate governance international journal of Business in Society,vol14,N3,2014.

32. Barth, M.E., Kandelousi, A. S .and Hooy.C.W, International **accounting standards and accounting quality**. Journal of Accounting Research, Vol. 46, No.3, 2008.
33. Bhasin Madan lal**, Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study**, international , journal of Management Sciences and Business Research, vol 4 ,Issue10,2015.
34. Bhasin Madan lal, **creative accounting practices at satyam the fraud Methodology Revealed** ,journal of research organization, vol 6,issue 4,2016.
35. Bhasin Madan lal**, Creative Accounting Scam at Satyam Computer Limited: How the Fraud Story unfolded**, open journal OF accounting ,vol 5,2016,
36. -Billel Benilles**, Les modeles de mesure de la gestion comptable des résultats**, Revue de la littérature, vol11,n1,2003.
37. Charles Kamau,Agnes Mutiso, Dorothy Ngui,**Tax Avoidance and Evasion as A factor Influencing Creative Accounting practice Among Companies in Kenya** ,journal of Business Studies Quarterly,vol4,n2,2012,
38. -Chawki Assiya**,Theorie des parties: revue de la littérature sur le développement historique et linfluence dans la discipline du mangement strategique**,revue International des sciences Gestion, vol3, n1,2020.
39. Christophe G, Schmidt, Stephan M. **Blockchain and supply Chain relations: A transaction Cost theory perspective,** journal of purchasing and Supply Management 25(2019),
40. clikman Paul M, **Where auditors fear to tread: internal auditors Should be proactive in educating companies on the perils of earning management and in searching for signs of its use**, internal ouditor,60 (4), 2003 .
41. -colemen A,Biekpe N, **The link between corporate governance and performance of the non tradictional export sector:Evidence from Ghan**a, corporate governance, vol 6,n5,
42. Debbagh Bouchra, Lahlimi Fouad, **éthique et responsable: case de l'entreprise** , Revue International des sciences de gestion ,vol4.N1 .2021
43. Dilp kumar sen, **creative accounting in Bangladesh and global perspective**,2005,pp1-14
44. Dodgson, R, Lee, K., & Drager, N. **Global Health Governance**, A conceptual review. In Global Health, 2017.
45. Effiok Sunday, Okon Eton**, Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**, International Journal of Business Research and Mangement,vol3,n1,2012.
46. -Fana Rasolofo –Distler, **Opérationnalisation De la RSE : Une Approche par Les Parties Prenantes,** mangement Prospective Ed « mangement & Avenir », n 39,2010.
47. Feddaoui Amina**, Using "Eckel" Model to Measure Income Smoothing practices: the Case of French companies** , International Journal of Economics and management Engineering ,vol12,n10,2018.
48. Florent Ledentu, Nathalie Brender**, gouvernance d'entreprise: quels défis pour les PME ?,** Centre patronal, Fédération des entreprises romandes Genève, Genève, Suisse, Avril 2012
49. Fréderic Parrat, **le Gouvernement d'entreprise**, Edition Dunod, paris, France,2003.
50. Gregory Francesco Maassen, **An International Comparison of corporate Governance Models,** Spencer Stuart, Amesterdams,2002,
51. Gregory Gamot, la **contribution de la recherché en Gestion Française ou champ du gouvernements D'Enterprise,**1997
52. Hari Setiyawati, Mutiah Nengzih, **The Effect of the Implementation of good Corporate Governance principles and The Effectiveness of Internal Control System Disclosure**

of Environment accounting and Its Implications on The Company performance (Studies in State-Owned and Private Hospitals in Jakarta, Research Journal of Finance and Accounting, vol 5, N24,2014,

53. Haslinda Abdullah, benedict valentine, **Fundamental and Ethics theories of corporate governance,** euro journals publishing, middle eastern finance and economics N4, (2009).
54. Herve Stolowy, **Gaetan Breton, Accounts Manipulation: A literature Review and Proposed Conceptual Framework**, Review and Finance, volume3, Issue 1,2002.
55. Hess David, Impavido, Geregorio **, Governance of public pension funds**, lesson from corporate governance and international evidence,2003
56. Hossein Etemadi,Sahar Sepasi, **A Relationship Between Income Smoothing practices and firms value in Iran**, Iranian economics Reviw,vol13,n2,2007.
57. Ivey xiyng Zang, **Economic Consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002**, journal of Accounting and Economics,44,2007,
58. James S, Rebel A**, Agency Costs and Ownership Structure**, The journal of Finance, vol, lv, No1, february2000.
59. Jhon e Core, Wayne r.Guay, **Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns ؟ An Examination Of Firm Operating performance and Investors Expectations**, The journal of finance, vol lxi , NO. 2. APRIL 2006
60. Jonada MaMo, Ada ALIAJ, **Accounting manipulation and its Effects in the Financial Statements of Albanian Entities**, interdisplinary journal of Research and Development, vol 1, N2,2014.
61. Jongwook Kim. Joseph T, Mahoney ,**Property Rights Theory, Transaction Costs Theory, An Organization Economics Approach to Strategic Managemen**t, Managerial and Decision Economics, n26,2005
62. Joost Leonie, **A Comparison of Ethical Perceptions of Earnings Management Practices,** South African journal of economics and management Sciences, n4,2011.
63. Joroen Weimer,Joost C Pape, **A Taxonomy of systems of corporate Governance**, BETA Publicatie, ,vol7,n2,1999.
64. Knapp, M , anemprical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with clien management. 2006
65. kouider boutalbe, **la problématique de gouvernance d'entreprise en Algérie**, Revue d'économie et Mangement, université telmcen, vol 7, N1,2008
66. Lan Sun & Subhrendu Rath, **Fundamental Determinants Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism: An Integration of earnings Management perspectives**, International Review of Business RESEARCH Papers, vol4,n4,2008.
67. Luisa F Melo, **Functional convergence in Emerging Market Firms**, journal of Applied Business Applied Business and Economics, vol19 ,N3,2017
68. Madan Lal Bhasin, **Accounting Manipulation in corporate Financial Reports: Study of an Asian Market,** international journal of Management Sciences and Business Research, vol 5, Issue11,2016.
69. Mahesh Singh Rajput, **creative accounting Aspects,** international journal of business and administration Research Review, vol 2,Issue 4, 2014.
70. Maria Goreti, Jacobs, **corporate governance structures and probability of financial Distress Evidence from Indonesia Manufacturing Companies,** International journal of financial Research of Financial, vol 12,N1,2021,
71. Michel chertman, « **Oliver Williamson et la théorie des couts de transaction**, Revue français de gestion, 1n142, 2003,
72. Mulford ,C.w, Comisky, **The financial numbers game: Detecting creative accounting practice**s ,New York ,2011.

73. Nermeen F,Shehata,**Theories and Determinants of Voluntary Disclosure**, Accounting and Finance Research,vol3m.No1,2014.
74. OECD publishing, **G20/OECD Principles of corporate Governance**, paris.2015.p37
75. Ousama Wagdi, eman salman, walid Abouzeid, **Maximizing stockholder wealth under corporate governance Mechanisms: Evidence from EGX**, International journal of economics and finance, vol 13, N4, 2021
76. Panda Barahamadey,Leeps n m**, Agency theory: Review of theory and Evidence on Problems and Perspectives**, Indian journal of corporate Governance,vol 10,N1,2017
77. Pankaj Madhani, **Deverse Roles of Corporate Board: Review of various Corporate Governance Theories** ,the IUP Journal of corporate Governance,vol16,N2,2017,
78. peter G Klein, Joseph T. Mahoney, **Who is in charge? Property rights perspective on Stockholder governance,** strategic organization, 10(3), 2012.
79. Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OECD. Rapport de l'OECD aux minister des Finances et aux gouverneurs des Babques centrales du G20.turkey, septembre 2015
80. Rezaee Zabihollah, **Causes, consequences and deterrence of financial Statement fraud,** Critical Perspectives Accounting, vol16, no3,2005.
81. Robert joumard, **Le Concept de gouvernance**, rapport n LTE 910, Présente pour l'institut national de recherche sur les transports et leur Sécurité, paris France,2009
82. Ruchi Gupta , **Creative Accounting practices : A Case Study of Enron and Satyam Scandals**, International Journal of Research and Analytical Reviews, vol 5,issue 4,2018.
83. Samuel Ngigi Nyakarimi, Marya Karwirwa, **Internal Control System as Means of Fraud Control in Deposit Taking Financial Institutions in Imenti North Sub-County,** Research Journal of Finance Accounting ,vol l6,n16,2015.
84. sarah Abu Alfadhael,Bilel jarraya, **Earnings management and Application in Saudi Arabia context: conceptual Framework an literature Review**, Accounting , Accounting,n7,2021.
85. Serhan Gurkan, **Comprehension of Discretionary Accruals Models : Evidence of Turkey And Eu,** The Macro theme Review A multidisciplinary Journal of global macro trends,vol5,N4,2016,
86. Shann Trunbull, **corporate Governance:Theories challenges and paradigms,**Enjeux et Paradigms, vol1.N1, 2000.
87. Shleifer A,Vishny R, **A survey of corporate governance**, journal of finance 52,pp737-783
88. Smith ,C.A, **Perspective on Accounting –Based Debt Convenant Violation**, The Accounting Review,vol68,n2,1992.
89. Stijn claessens, **corporate governance and Development**, the world Bank Research observer, vol2, N,2006.
90. Tarek roshdy Gebba ,**corporate governance mechanisms Adopted by UAE National Commercial bank**, journal of applied finance and banking, vol5,N5,2015
91. Tariq tawfeeq A, sofri, y, Ramayah, T, **corporate governance Development: new or old concept?**, European Journal of Business and Management, vol 6, N7, 2014.
92. wells Harwell, **the Birth of corporate Governance**, Seattle university Law review, vol33, No 2,2010,

الملاحق

الملحق رقم (01)

قائمة الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف-ميلة-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة دكتوراه تحت عنوان

دور حوكمة الشركات ي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

أخي العامل / أختي العاملة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،،

تقوم الطالبة بإجراء دراسة بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في الإدارة المالية من المركز الجامعي ميلة

يرجى منكم التكرم بتعبئة الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراته، قراءة متأنية ثم وضع علامة (x)في الخانة التي تعبر عن مدى موافقتكم عليها.

علماً بأن المعلومات المقدمة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وتتوقف على دقتها صحة النتائج التي ستتوصل إليها الدراسة.

الطالب: **المشرف (ة):**

شاكرين لكم حسن تعاونكم

أولا- <u>المعلومات الشخصية</u>: الأسئلة التالية هي أسئلة شخصية ويتم تجميعها بغرض التحليل الإحصائي لهذا البحث العلمي فقط وليست لغرض آخر، يرجى وضع علامة (×) أمام الخانة التي ترون أنها مناسبة:

<u>العمر:</u>

25 سنة فأقل ☐ 26-35 سنة ☐ 36-45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

<u>الجنس:</u>

ذكر ☐ أنثى ☐

<u>المؤهل العلمي:</u>

متوسط ☐ ثانوي ☐ جامعي شهادة عليا ☐ (ماجستير- دكتوراه) ☐

دورات متخصصة في المحاسبة ☐

<u>مدة الخدمة:</u>

5 سنوات فأقل ☐ 6-10 سنوات ☐ 11- 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

<u>المستوى الوظيفي:</u>

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

ثانيا: المتغير المستقل (حوكمة الشركات)

الرجاء وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً

1: العبارة صالحة ومهمة. 2: العبارة غير صالحة وغير مهمة.

	المتغير المستقل (حوكمة الشركات)	1	2
01	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بتوفير هيكل تنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات التي تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية		
02	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بإبراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية		
03	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بدراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض الهيكلة		
04	تسعى حوكمة الشركات على إمكانية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة		
05	توفر حوكمة الشركات مطالبة المساهمين من أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات تخصهم من شأنها التأثير في الشركة		
06	توفر حوكمة الشركات حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة من الشركة		
07	تتيح حوكمة الشركات حرية اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة الشركة في حالة وجود إشاعات عن الممارسات غير القانونية من طرف الإدارة التنفيذية		
08	تعمل حوكمة الشركات تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية عن السياسات ضبط المعاملات المحاسبية وآليات تقييم المحاسبة		
09	يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية نشر المعلومات عن الأنشطة العادية للشركة		
10	التوسع في مجال الإفصاح والشفافية قد يؤثر سلبا على سمعة الشركة وعلى حقوق الملكية		
11	قد يؤدي عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الشركة إلى حدوث حالة التعثر والإفلاس المالي		
12	يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية الجودة في المعلوماتية المالية الصادرة عن الشركة من خلال التقليل من التقديرات والاجتهادات الشخصية		
13	تعمل عملية التدقيق على توفير الضمان الكامل لاكتشاف كافة الممارسات المحاسبة الإبداعية		
14	تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية		
15	تعمل لجنة المراجعة على الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته		
16	يقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم		
17	يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصداقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات يتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين		
18	تعمل حوكمة الشركات على المشاركة البناءة لأعضاء مجلس الإدارة في رسم سياسات صحيحة		

	واضحة للشركة		

ثالثا: المتغير التابع ومختلف أبعاده (الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية)

الرجاء وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً

1: العبارة صالحة ومهمة. 2: العبارة غير صالحة وغير مهمة.

		1	2
	أولا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي		
01	تعمل الشركة على الحد من ممارسات التي تعمل على تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل		
02	تحرص الشركة على عدم التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية		
03	تعمل الشركة على عدم تلاعب في مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة		
04	تحرص الشركة على كشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة		
05	العمل على إظهار نصيب الأم في الخسائر التابعة أو الزميلة		
	ثانيا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	1	2
06	الحرص على عدم تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة		
07	تعمل الشركة على عدم تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات		
08	تتحقق الشركة من عدم نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة		
09	الاعتراف بالإيراد بعد اكتمال تقديم الخدمة		
10	عدم تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع مازالت لم تكتمل		
	ثالثا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	1	2
11	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع		
12	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في تخفيض رأس المال المدفوع		
13	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المكتسب		
14	العمل على عدم إعادة تقدير الأخطاء أو الخسائر السنوات السابقة أو أرصدة بالعملات الأجنبية		
	رابعا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	1	2
15	تعمل الشركة تصنيف النفقات التشغيلية دون اعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس		
16	تعمل الشركة على عدم تأخير سداد الالتزامات		
17	تعمل الشركة على عدم تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها لاعتبارها تدفقات نقدية استثمارية		

	خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية		
18	حرص الشركة على عدم التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب من دفع الضرائب		
19	العمل على استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي		
	خامسا– الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	**1**	**2**
20	يساهم تطبيق الحوكمة في الإفصاح عن الأرباح بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة		
21	يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في جعل الأرباح التي تعلنها الشركة تعبر بصدق وواقعية الأرباح الحقيقية والفعلية للشركة		
22	تعمل حوكمة الشركات عن الكشف عن إضافة مكاسب السنوات السابقة إلى الأرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة		
23	تسعى حوكمة الشركات إلى الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحقيق أرقام محددة للأرباح لمواكبة توقعات المحللين الماليين في الأسواق		

إذا كانت لديك أية ملاحظات الرجاء كتابتها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

<u>وشكرا جزيلا</u>

الملحق رقم (02)

قائمة أسماء محكمين الاستبانة

اسم المحكم	الجامعة
أ.د. وسيلة العشعاشي	جامعة تلمسان–الجزائر–
د. عبد الوهاب بلمهدي	جامعة سطيف 1–الجزائر–
أ.د. زكريا الدوري	جامعة الإسراء الخاصة–الأردن–
د. بلال السكارنه	جامعة الإسراء الخاصة–الأردن–
د. وليد العواودة	جامعة آل البيت–الأردن–
د. زياد الصمادي	جامعة آل البيت–الأردن–
د. بلقاسم حمدي	جامعة الأغواط–الجزائر–
د. لعلى رمضاني	جامعة الأغواط–الجزائر–
د.زبير عياش	جامعة أم البواقي–الجزائر–
د. جبار بوكثير	جامعة أم البواقي–الجزائر–
د. مصباح حراق	المركز الجامعي ميلة–الجزائر–
د. مجدوب بحوصي	جامعـة بشار–الجزائر–

الملحق رقم (03)

الاستبانة في صورتها النهائية

بسم الله الرحمن الرحيم

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف–ميلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة دكتوراه تحت عنوان

دور حوكمة الشركات ي في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

أخي العامل / أختي العاملة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الطالبة بإجراء دراسة بعنوان "**دور حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر**"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في الادارة المالية بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة

يرجى منكم التكرم بتعبئة الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراته، قراءة متأنية ثم وضع علامة (x)في الخانة التي تعبر عن مدى موافقتكم عليها.

علماً بأن المعلومات المقدمة لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وتتوقف على دقتها صحة النتائج التي ستتوصل إليها الدراسة.

الطالب: **المشرف (ة):**

ساعد بخوش حسينة بوطالعة محمد

شاكرين لكم حسن تعاونكم

أولا- <u>المعلومات الشخصية</u>: الأسئلة التالية هي أسئلة شخصية ويتم تجميعها بغرض التحليل الإحصائي لهذا البحث العلمي فقط وليست لغرض آخر، يرجى وضع علامة (×) أمام الخانة التي ترون أنها مناسبة:

<u>العمر:</u>

25 سنة فأقل ☐ 26-35 سنة ☐ 36-45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

<u>الجنس:</u>

ذكر ☐ أنثى ☐

<u>المؤهل العلمي:</u>

متوسط ☐ ثانوي ☐ جامعي شهادة عليا ☐ (ماجستير- دكتوراه) ☐

دورات متخصصة في المحاسبة ☐

<u>مدة الخدمة:</u>

5 سنوات فأقل ☐ 6-10 سنوات ☐ 11- 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

<u>المستوى الوظيفي:</u>

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

ثانيا: المتغير المستقل (حوكمة الشركات)

الرجاء وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً

	المتغير المستقل (حوكمة الشركات)	موافق	موافق بشدة	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بتوفير هيكل تنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات التي تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
02	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بإبراز أي تغييرات في المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية					
03	تعمل حوكمة الشركات على قيام الإدارة بدراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض الهيكلة					
04	تسعى حوكمة الشركات على إمكانية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة					
05	توفر حوكمة الشركات مطالبة المساهمين من أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات تخصهم من شأنها التأثير في الشركة					
06	توفر حوكمة الشركات حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة من الشركة					
07	تتيح حوكمة الشركات حرية اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة الشركة في حالة وجود إشاعات عن الممارسات غير القانونية من طرف الإدارة التنفيذية					
08	تعمل حوكمة الشركات تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية عن السياسات ضبط المعاملات المحاسبية وآليات تقييم المحاسبة					
09	يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية نشر المعلومات عن الأنشطة العادية للشركة					
10	التوسع في مجال الإفصاح والشفافية قد يؤثر سلبا على سمعة الشركة وعلى حقوق الملكية					
11	قد يؤدي عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الشركة إلى حدوث حالة التعثر والإفلاس المالي					
12	يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية الجودة في المعلوماتية المالية الصادرة عن الشركة من خلال التقليل من التقديرات والاجتهادات الشخصية					
13	تعمل عملية التدقيق على توفير الضمان الكامل لاكتشاف كافة الممارسات المحاسبة الإبداعية					
14	تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية					
15	تعمل لجنة المراجعة على الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته					
16	يقوم المدقق الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن الحوكمة والتأكد من نزاهتهم					
17	يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصداقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات يتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين					
18	تعمل حوكمة الشركات على المشاركة البناءة لأعضاء مجلس الإدارة في رسم سياسات صحيحة وواضحة للشركة					

ثالثا: المتغير التابع ومختلف أبعاده (الحد من الممارسات الابداعية)

الرجاء وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسباً

		موافق	موافق بشدة	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
	أولا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي					
01	تعمل الشركة على الحد من ممارسات التي تعمل على تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل					
02	تحرص الشركة على عدم التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية					
03	تعمل الشركة على عدم تلاعب في مصروف الاستهلاك للأصول الثابتة					
04	تحرص الشركة على كشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة					
05	العمل على إظهار نصيب الأم في الخسائر التابعة أو الزميلة					
	ثانيا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل	**موافق**	**موافق بشدة**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
06	الحرص على عدم تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة					
07	تعمل الشركة على عدم تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات					
08	تتحقق الشركة من عدم نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة					
09	الاعتراف بالايراد بعد اكتمال تقديم الخدمة					
10	عدم تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع مازالت لم تكتمل					
	ثالثا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	**موافق**	**موافق بشدة**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
11	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع					
12	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في تخفيض رأس المال المدفوع					
13	تحرص الشركة على عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المكتسب					
14	العمل على عدم إعادة تقدير الأخطاء أو الخسائر السنوات السابقة أو أرصدة بالعملات الأجنبية					
	رابعا– الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	**موافق**	**موافق بشدة**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
15	تعمل الشركة تصنيف النفقات التشغيلية دون اعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس					
16	تعمل الشركة على عدم تأخير سداد الالتزامات					
17	تعمل الشركة على عدم تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها لاعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية					

18	حرص الشركة على عدم التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب من دفع الضرائب					
19	العمل على استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي					
	خامسا– الحد من الأساليب المستخدمة في زيادة الأرباح	**موافق**	**موافق بشدة**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
20	يساهم تطبيق الحوكمة في الإفصاح عن الأرباح بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة					
21	يساهم تطبيق قواعد الحوكمة في جعل الأرباح التي تعلنها الشركة تعبر بصدق وواقعية الأرباح الحقيقية والفعلية للشركة					
22	تعمل حوكمة الشركات عن الكشف عن إضافة مكاسب السنوات السابقة إلى الأرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة					
23	تسعى حوكمة الشركات إلى الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحقيق أرقام محددة للأرباح لمولكبة توقعات المحللين الماليين في الأسواق					

إذا كانت لديك أية ملاحظات الرجاء كتابتها:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

وشكرا جزيلا

الملحق رقم (04)

خصائص عينة الدراسة

Frequencies

Statistics

		Age	Sexe	NS	Exp	NF
N	Valid	340	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

Age

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	-25	7	2,06	2,06	2,06
	26-35	138	40,59	40,59	42,65
	36-45	107	31,47	31,47	74,12
	+45	88	25,88	25,88	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Sexe

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Homme	299	87,94	87,94	87,94
	Femme	41	12,06	12,06	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

NS

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Collège	32	9,41	9,41	9,41
	Secondaire	85	25,0	25,0	34,41
	Graduation	192	56,47	56,47	90,88
	Post-graduation	2	,59	,59	91,47
	Stage	29	8,53	8,53	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Exp

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	+5	150	44,12	44,12	44,12
	6-10	44	12,94	12,94	57,06
	11-15	29	8,53	8,53	65,59
	+15	117	34,41	34,41	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

NF

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	experrt	136	40,0	40,0	40,0
	commissaire	148	43,53	43,53	83,53
	Comp agree	56	16,47	16,47	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

الملحق رقم (05)

اختبارات اعتدالية التوزيع

Explore

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
F_A	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0
F_B	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0
F_C	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0
F_D	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0
F_F	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0
Total	340	%100,0	0	%,0	340	%100,0

Descriptives

			Statistic	Std. Error
F_A	Mean		3,1900	,072
	%95Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,1691	
		Upper Bound	3,2209	
	%5Trimmed Mean		3,1920	
	Median		3,1900	
	Variance		,382	
	Std. Deviation		,89022	
	Minimum		1,60	
	Maximum		5,00	
	Range		3,20	
	Interquartile Range		,40	
	Skewness		0,512	,186
	Kurtosis		1,051	,370
F_B	Mean		3,1300	,069
	%95Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,1191	
		Upper Bound	3,1609	
	%5Trimmed Mean		3,1308	
	Median		3,1300	
	Variance		,536	
	Std. Deviation		,92230	
	Minimum		1,60	
	Maximum		4,60	
	Range		1,20	

	Interquartile Range		1,20	
	Skewness		0.810	,186
	Kurtosis		,215	,370
F_C	Mean		3,1703	,079
	%95Confidence Interval for	Lower Bound	2,9803	
	Mean	Upper Bound	3,3500	
	%5Trimmed Mean		3,1722	
	Median		3,1700	
	Variance		,457	
	Std. Deviation		,93609	
	Minimum		1,60	
	Maximum		4,60	
	Range		3,00	
	Interquartile Range		,80	
	Skewness		-1,364	,186
	Kurtosis		,996	,370
F_D	Mean		3,0400	,069
	%95Confidence Interval for	Lower Bound	2,9691	
	Mean	Upper Bound	3,1109	
	%5Trimmed Mean		3,0421	
	Median		3,0000	
	Variance		,392	
	Std. Deviation		,71092	
	Minimum		1,80	
	Maximum		5,00	
	Range		3,20	
	Interquartile Range		,40	
	Skewness		-0,461	,186
	Kurtosis		2,982	,370
F_E	Mean		3,4100	,064
	%95Confidence Interval for	Lower Bound	3,3993	
	Mean	Upper Bound	3,4307	
	%5Trimmed Mean		3,4110	
	Median		3,4000	
	Variance		,437	
	Std. Deviation		,84520	
	Minimum		1,80	
	Maximum		5,00	
	Range		3,20	
	Interquartile Range		1,20	
	Skewness		0,980	,186

	Kurtosis		,951	,370
F_F	Mean		3,4100	,084
	%95Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,4092	
		Upper Bound	3,4208	
	%5Trimmed Mean		3,4408	
	Median		3,4000	
	Variance		1,074	
	Std. Deviation		,99706	
	Minimum		1,60	
	Maximum		4,80	
	Range		3,20	
	Interquartile Range		1,20	
	Skewness		1,030	,186
	Kurtosis		2,920	,370
Total	Mean		3,2335	,062
	%95Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,2012	
		Upper Bound	3,2558	
	%5Trimmed Mean		3,2222	
	Median		3,2000	
	Variance		,530	
	Std. Deviation		,63217	
	Minimum		1,60	
	Maximum		4,60	
	Range		3,20	
	Interquartile Range		1,20	
	Skewness		0,453	,186
	Kurtosis		,951	,370

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
F_A	,056	340	,200	,612	340	,200
F_B	,091	340	,060	,579	340	,063
F_C	,069	340	,095	,583	340	,095
F_D	,118	340	,051	,514	340	,060
F_E	,086	340	,064	,591	340	,069
F_F	,103	340	,110	,492	340	,110
Total	,084	340	,082	,601	340	,083

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (06)

درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحاور

Nonparametric Correlations

			F_A
Kendall's tau_b	Q1	Correlation Coefficient	**,666
		Std. Deviation	**,654
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q2	Correlation Coefficient	**,641
		Std. Deviation	**,629
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q3	Correlation Coefficient	**,729
		Std. Deviation	**,717
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q4	Correlation Coefficient	**,643
		Std. Deviation	**,625
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q5	Correlation Coefficient	**,762
		Std. Deviation	**,752
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q6	Correlation Coefficient	**,833
		Std. Deviation	**,827
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q7	Correlation Coefficient	**,839
		Std. Deviation	**,828
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q8	Correlation Coefficient	**,740
		Std. Deviation	**,729
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q9	Correlation Coefficient	**,846
		Std. Deviation	**,839

	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q10	Correlation Coefficient	**,768
	Std. Deviation	**,752
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q11	Correlation Coefficient	**,666
	Std. Deviation	**,642
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q12	Correlation Coefficient	**,689
	Std. Deviation	**,669
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q13	Correlation Coefficient	**,756
	Std. Deviation	**,744
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q14	Correlation Coefficient	**,792
	Std. Deviation	**,784
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q15	Correlation Coefficient	**,659
	Std. Deviation	**,635
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q16	Correlation Coefficient	**,821
	Std. Deviation	**,812
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q17	Correlation Coefficient	**,662
	Std. Deviation	**,640
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340
Q18	Correlation Coefficient	**,718
	Std. Deviation	**,697
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			F_B
Kendall's tau_b	Q19	Correlation Coefficient	**,803
		Std. Deviation	**,789
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q20	Correlation Coefficient	**,861
		Std. Deviation	**,845
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q21	Correlation Coefficient	**,838
		Std. Deviation	**,823
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q22	Correlation Coefficient	**,662
		Std. Deviation	**,567
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q23	Correlation Coefficient	**,553
		Std. Deviation	**,526
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			F_C
Kendall's tau_b	Q24	Correlation Coefficient	**,872
		Std. Deviation	**,869
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q25	Correlation Coefficient	**,792
		Std. Deviation	**,777
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q26	Correlation Coefficient	**,798
		Std. Deviation	**,786

		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q27	Correlation Coefficient	**,810
		Std. Deviation	**,793
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q28	Correlation Coefficient	**,757
		Std. Deviation	**,736
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			F_D
Kendall's tau_b	Q29	Correlation Coefficient	**,572
		Std. Deviation	**,494
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q30	Correlation Coefficient	**,768
		Std. Deviation	**,725
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q31	Correlation Coefficient	**,709
		Std. Deviation	**,665
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q32	Correlation Coefficient	**,724
		Std. Deviation	**,648
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			F_E
Kendall's tau_b	Q33	Correlation Coefficient	**,803
		Std. Deviation	**,789
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q34	Correlation Coefficient	**,861

		Std. Deviation	**,845
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q35	Correlation Coefficient	**,838
		Std. Deviation	**,823
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q36	Correlation Coefficient	**,662
		Std. Deviation	**,567
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q37	Correlation Coefficient	**,553
		Std. Deviation	**,526
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

			F_F
Kendall's tau_b	Q38	Correlation Coefficient	**,809
		Std. Deviation	**,767
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q39	Correlation Coefficient	**,753
		Std. Deviation	**,709
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q40	Correlation Coefficient	**,526
		Std. Deviation	**,426
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	Q41	Correlation Coefficient	**,601
		Std. Deviation	**,534
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

.**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

.*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (07)

تقدير الثبات من خلال معامل كرونباخ ألفاCronbach's Alpha Coefficient

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	340	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	340	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,971	18

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,960	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,960	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,970	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,970	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,970	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,970	41

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	340	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	340	100,0

الملحق رقم (08)

تقدير الثبات بطريقة التجزئة النصفية Split -Half Method

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	340	100,0
	Excluded[a]	0	0,
	Total	340	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,976
		N of Items	9[a]
	Part 2	Value	,956
		N of Items	9[b]
	Total N of Items		18
Correlation Between Forms			,861
Spearman-Brown	Equal Length		,844
Coefficient	Unequal Length		,846
Guttman Split-Half Coefficient			,730

a. The items are: Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9.

b. The items are: Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17, Q18.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,962
		N of Items	3[a]
	Part 2	Value	,970
		N of Items	2[b]
	Total N of Items		5
Correlation Between Forms			,742
Spearman-Brown	Equal Length		,753
Coefficient	Unequal Length		,749
Guttman Split-Half Coefficient			,604

a. The items are: Q19, Q20, Q21.

b. The items are: Q22, Q23.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,970

		N of Items	3[a]
	Part 2	Value	,962
		N of Items	2[b]
	Total N of Items		5
Correlation Between Forms			,829
Spearman-Brown	Equal Length		,821
Coefficient	Unequal Length		,830
Guttman Split-Half Coefficient			,697

a. The items are: Q24, Q25, Q26.

b. The items are: Q27, Q28.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,981
		N of Items	2[a]
	Part 2	Value	,963
		N of Items	2[b]
	Total N of Items		4
Correlation Between Forms			,896
Spearman-Brown	Equal Length		,940
Coefficient	Unequal Length		,949
Guttman Split-Half Coefficient			,875

a. The items are: Q29, Q30..

b. The items are: Q31, Q32.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,982
		N of Items	3[a]
	Part 2	Value	,963
		N of Items	2[b]
	Total N of Items		5
Correlation Between Forms			,825
Spearman-Brown	Equal Length		,869
Coefficient	Unequal Length		,880
Guttman Split-Half Coefficient			,749

a. The items are: Q33, Q34, Q35.

b. The items are: Q36, Q37.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	340	100,0
	Excluded[a]	0	0,
	Total	340	100,0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,961
		N of Items	2[a]
	Part 2	Value	,952
		N of Items	2[b]
	Total N of Items		4
Correlation Between Forms			,825
Spearman-Brown	Equal Length		,843
Coefficient	Unequal Length		,840
Guttman Split-Half Coefficient			,708

a. The items are: Q38, Q39.

b. The items are: Q40, Q41.

الملحق رقم (09)

مدى الموافقة على عبارات الاستبيان

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q1	340	3,66
Q2	340	3,73
Q3	340	3,49
Q4	340	3,48
Q5	340	2,85
Q6	340	3,21
Q7	340	3,04
Q8	340	3,34
Q9	340	3,62
Q10	340	3,43
Q11	340	3,68
Q12	340	3,75
Q13	340	2,36
Q14	340	3,18
Q15	340	2,52
Q16	340	2,57
Q17	340	2,47
Q18	340	3,15
F_A	340	3,19
Valid N (listwise)	340	

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q19	340	3,15
Q20	340	3,02
Q21	340	2,96
Q22	340	3,22
Q23	340	3,32
F_B	340	3,13
Valid N (listwise)	340	

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q24	340	3,28
Q25	340	3,25
Q26	340	3,08
Q27	340	3,34
Q28	340	2,92

F_C	340	3,17
Valid N (listwise)	340	

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q29	340	2,85
Q30	340	3,23
Q31	340	3,04
Q32	340	3,07
F_D	340	3,04
Valid N (listwise)	340	

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q33	340	3,73
Q34	340	3,48
Q35	340	2,79
Q36	340	3,43
Q37	340	3,66
F_E	340	3,41
Valid N (listwise)	340	

Descriptive Statistics

	N	Mean
Q38	340	3,49
Q39	340	3,68
Q40	340	3,62
Q41	340	2,85
F_F	340	3,41
Valid N (listwise)	340	

Frequencies

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	3,6	3,6	3,6
	2	53	15,7	15,7	19,3
	3	39	11,4	11,4	30,7
	4	168	49,3	49,3	80
	5	68	20,0	20,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	3,6	3,6	3,6

	2	44	12,9	12,9	16,5
	3	36	10,7	10,7	27,2
	4	118	52,1	52,1	79,3
	5	70	20,7	20,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	99	2,9	2,9	2,9
	2	66	19,3	19,3	22,2
	3	56	16,4	16,4	38,6
	4	165	48,6	48,6	87,2
	5	43	12,8	12,8	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	3,6	3,6	3,6
	2	66	19,3	19,3	22,9
	3	46	13,6	13,6	36,5
	4	177	52,1	52,1	88,6
	5	39	11,4	11,4	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	53	15,7	15,7	15,7
	2	92	27,1	27,1	42,8
	3	70	20,7	20,7	63,5
	4	97	28,6	28,6	92,1
	5	28	7,9	7,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	34	10,0	10,0	10
	2	70	20,7	20,7	30,7

	3	70	20,7	20,7	51,4
	4	119	35,0	35,0	86,4
	5	47	13,6	13,6	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	97	28,6	28,6	34,3
	3	97	28,6	28,6	62,9
	4	103	30	30	92,9
	5	24	7,1	7,1	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	58	17,1	17,1	22,8
	3	80	23,6	23,6	46,4
	4	15	44,3	44,3	90,7
	5	32	9,3	9,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	2,1	2,1	2,1
	2	53	15,7	15,7	17,8
	3	56	16,4	16,4	34,2
	4	165	48,6	48,6	82,8
	5	59	17,2	17,2	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	66	19,3	19,3	25,0
	3	56	16,4	16,4	41,4

	4	146	42,9	42,9	83,3
	5	53	15,7	15,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	2,9	2,9	2,9
	2	49	14,3	14,3	17,2
	3	43	12,9	12,9	30,1
	4	175	51,4	51,4	81,5
	5	63	18,5	18,5	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	2,1	2,1	2,1
	2	39	11,4	11,4	13,5
	3	44	12,9	12,9	26,4
	4	192	56,4	56,4	82,8
	5	58	17,2	17,2	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	102	30,0	30,0	30,0
	2	117	34,3	34,3	64,3
	3	41	12,1	12,1	76,4
	4	56	16,4	16,4	92.8
	5	24	7,2	7,2	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	9,3	9,3	9,3
	2	78	22,9	22,9	32,2

	3	58	17,1	17,1	49,3
	4	140	41,4	41,4	90,7
	5	32	9,3	9,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	66	19,3	19,3	19,3
	2	126	37,1	37,1	56,4
	3	68	20,0	20,0	76,4
	4	63	18,6	18,6	95,0
	5	17	5,0	5,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	56	16,4	16,4	16,4
	2	124	36,4	36,4	52,8
	3	87	25,7	25,7	78,5
	4	56	16,4	16,5	95,0
	5	17	5,0	5,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	83	24,3	24,3	24,3
	2	104	30,7	30,7	55,0
	3	80	23,6	23,6	78,6
	4	56	16,4	16,4	95,0
	5	17	5,0	5,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	90	26,4	26,4	32,1
	3	75	22,1	22,1	54,2
	4	129	37,9	37,9	92,1

	5	27	7,9	7,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	90	26,4	26,4	32,1
	3	75	22,1	22,1	54,2
	4	129	37,9	37,9	92,1
	5	27	7,9	7,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	4,3	4,3	4,3
	2	109	32,1	32,1	36,4
	3	85	25,0	25,0	61,4
	4	114	33,6	33,6	95,0
	5	17	5,0	5,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	9,3	9,3	9,3
	2	95	27,9	27,9	37,2
	3	87	25,7	25,7	62,9
	4	107	31,4	31,4	94,3
	5	19	5,7	5,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	6,4	6,4	6,4
	2	95	27,9	27,9	34,3
	3	36	10,7	10,7	45,0
	4	152	44,6	44,6	89,6
	5	35	10,4	10,4	100,0

Q14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	9,3	9,3	9,3
	2	78	22,9	22,9	32,2
	3	58	17,1	17,1	49,3
	4	140	41,4	41,4	90,7
	5	32	9,3	9,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	4,3	4,3	4,3
	2	82	24,3	24,3	28,6
	3	56	16,4	16,4	45,0
	4	153	45,0	45,0	90,0
	5	34	10,0	10,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	7,1	7,1	7,1
	2	75	22,1	22,1	29,2
	3	58	17,1	17,1	46,3
	4	143	42,1	42,1	88,4
	5	40	11,6	11,6	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	6,4	6,4	6,4
	2	73	21,4	21,4	27,8
	3	78	22,9	22,9	50,7
	4	131	38,6	38,6	89,3
	5	36	10,7	10,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	7,1	7,1	7,1
	2	90	26,4	26,4	33,5
	3	73	21,4	21,4	54,9
	4	138	40,7	40,7	95,6
	5	15	4,4	4,4	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	22	6,4	6,4	6,4
	2	70	20,7	20,7	27,1
	3	48	14,3	14,3	41,4
	4	168	49,3	49,3	90,7
	5	32	9,3	9,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	32	9,3	9,3	9,3
	2	114	33,6	33,6	42,9
	3	75	22,1	22,1	65,0
	4	85	25,0	25,0	90,0
	5	34	10,0	10,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	54	15,7	15,7	15,7
	2	92	27,1	27,1	42,8
	3	70	20,7	20,7	63,5
	4	97	28,6	28,6	92,1
	5	27	7,9	7,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	39	11,4	11,4	11,4
	2	49	14,3	14,3	25,7
	3	78	22,9	22,9	48,6
	4	143	42,1	42,1	90,7
	5	31	9,3	9,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	20	5,7	5,7	5,7
	2	97	28,6	28,6	34,3
	3	97	28,6	28,6	62,9
	4	102	30,0	30,0	92,9
	5	24	7,1	7,1	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	34	10,0	10,0	10,0
	2	66	19,3	19,3	29,3
	3	100	29,3	29,3	58,6
	4	121	35,7	35,7	94,3
	5	19	5,7	5,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	3,6	3,6	3,6
	2	44	12,9	12,9	16,5
	3	36	10,7	10,7	27,2
	4	177	52,1	52,1	79,3
	5	71	20,7	20,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q34

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	1	12	3,6	3,6	3,6
	2	66	19,3	19,3	22,9
	3	46	13,6	13,6	36,5
	4	177	52,1	52,1	88,6
	5	39	11,4	11,4	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q35

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	44	12,9	12,9	12,9
	2	109	32,1	32,1	45,0
	3	90	26,4	26,4	71,4
	4	68	20,0	20,0	91,4
	5	29	8,6	8,6	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q36

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	19	5,7	5,7	5,7
	2	66	19,3	19,3	25,0
	3	56	16,4	16,4	41,4
	4	146	42,9	42,9	84,3
	5	53	15,7	15,7	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q37

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	3,6	3,6	3,6
	2	53	15,7	15,7	19,3
	3	39	11,4	11,4	30,7
	4	168	49,3	49,3	80,0
	5	68	20,0	20,0	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q38

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	2,9	2,9	2,9

	2	66	19,3	19,3	22,2
	3	56	16,4	16,4	38,6
	4	165	48,6	48,6	87,2
	5	43	12,8	12,8	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q39

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	10	2,9	2,9	2,9
	2	48	14,3	14,3	17,2
	3	44	12,9	12,9	30,1
	4	175	51,4	51,4	81,5
	5	63	18,5	18,5	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q40

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	7	2,1	2,1	2,1
	2	53	15,7	15,7	17,8
	3	56	16,4	16,4	34,2
	4	165	48,6	48,6	82,8
	5	59	17,2	17,2	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

Q41

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	53	15,7	15,7	15,7
	2	92	27,1	27,1	42,8
	3	70	20,7	20,7	63,5
	4	97	28,6	28,6	92,1
	5	28	7,9	7,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

الملحق رقم (10)

اختبار T للعينة الواحدة

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	340	3,66	,857	,066
Q2	340	3,73	,829	,064
Q3	340	3,49	,922	,071
Q4	340	3,48	,713	,055
Q5	340	2,85	,830	,064
Q6	340	3,21	1,007	,077
Q7	340	3,04	,874	,067
Q8	340	3,34	1,097	,084
Q9	340	3,62	1,017	,078
Q10	340	3,43	,975	,075
Q11	340	3,68	,867	,067
Q12	340	3,75	,912	,070
Q13	340	2,36	1,009	,077
Q14	340	3,18	1,097	,084
Q15	340	2,52	1,018	,078
Q16	340	2,57	,942	,072
Q17	340	2,47	1,077	,083
Q18	340	3,15	1,036	,079
F_A	340	3,19	,890	,072

One-Sample Test

	Test Value = 3					
				Mean	%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Difference	Lower	Upper
Q1	18,613	339	,000	,667	,62	,88
Q2	20,036	339	,000	,734	,60	,85
Q3	17,409	339	,000	,491	,43	,71
Q4	17,205	339	,000	,482	,90	1,12
Q5	8,590	339	,000	-,150	,66	,91
Q6	12,162	339	,000	,219	,21	,52
Q7	12,079	339	,000	,049	,13	,40
Q8	15,452	339	,000	,348	,11	,22
Q9	19,369	339	,000	,624	,06	,37
Q10	15,221	339	,000	,435	,25	,54
Q11	19,795	339	,000	,688	,60	,87
Q12	22,272	339	,000	,752	,35	,63

Q13	3,680	339	,000	,362	,54	,54
Q14	12,336	339	,000	,184	,42	,42
Q15	5,760	339	,000	,521	,44	,75
Q16	6,460	339	,000	,576	,30	,58
Q17	5,060	339	,000	,478	,14	,47
Q18	12,984	339	,000	,151	,21	,56
F_A	13,616	339	,000	,190	,51	,83

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q19	340	3,15	,621	,067
Q20	340	3,02	,727	,074
Q21	340	2,96	,832	,079
Q22	340	3,22	,830	,051
Q23	340	3,32	,715	,074
F_B	340	3,13	,922	,069

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q19	12,981	339	,000	,151	,72	,88
Q20	12,316	339	,000	,022	,61	,61
Q21	10,735	339	,000	-,040	,52	,71
Q22	13,069	339	,000	,229	,50	,93
Q23	14,782	339	,000	,321	,70	,91
F_B	12,211	339	,000	,136	,53	,83

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q24	339	3,28	,723	,061
Q25	339	3,25	,830	,066
Q26	339	3,08	,921	,064
Q27	339	4,34	,843	,059
Q28	339	2,92	,760	,071
F_C	339	3,17	,936	,079

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q24	13,581	339	,000	,282	,72	,90

Q25	13,746	339	,000	,252	,59	,60
Q26	12,425	339	,000	,081	,40	,49
Q27	14,709	339	,000	1,349	,51	,72
Q28	9,710	339	,000	,920	,66	,70
F_C	13,541	339	,000	,176	,51	,51

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q29	339	2,85	,556	,071
Q30	339	3,23	,731	,066
Q31	339	3,04	,826	,073
Q32	339	3,07	,913	,053
F_D	339	3,04	,710	,069

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q29	8,595	339	,000	-,154	,53	,54
Q30	12,907	339	,000	,232	,11	,20
Q31	12,065	339	,000	,048	,09	,12
Q32	12,077	339	,000	,070	,21	,21
F_D	10,335	339	,000	,046	,60	,63

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q33	339	3,73	,651	,066
Q34	339	3,48	,830	,066
Q35	339	2,79	,720	,063
Q36	339	3,43	,911	,062
Q37	339	3,66	,720	,061
F_E	339	3,41	,845	,064

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q33	20,037	339	,000	,734	,25	,34
Q34	17,207	339	,000	,488	,35	,57
Q35	8,391	339	,000	,798	,60	,60
Q36	15,227	339	,000	,430	,44	,47
Q37	18,615	339	,000	,662	,54	,54

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
Q33	339	3,73	,651	,066		
Q34	339	3,48	,830	,066		
Q35	339	2,79	,720	,063		
Q36	339	3,43	,911	,062		
Q37	339	3,66	,720	,061		
F_E	14,862	339	,000	,417	,42	,44

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q38	339	3,49	,975	,075
Q39	339	3,68	,867	,067
Q40	339	3,62	,912	,072
Q41	339	2,85	1,009	,071
F_F	339	3,41	,997	,084

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q38	17,403	339	,000	,494	,42	,59
Q39	19,797	339	,000	,681	,59	,62
Q40	19,366	339	,000	,620	,67	,67
Q41	8,590	339	,000	,856	,61	1,09
F_F	14,201	339	,000	,412	,42	,42

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
F_B	340	3,13	,922	,069
F_C	339	3,17	,936	,079
F_D	339	3,04	,710	,069
F_E	339	3,41	,845	,064
F_F	339	3,41	,997	,084
Excel	339	3,23	,845	,064

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
F_B	12,211	339	,000	,136	,53	,83
F_C	13,541	339	,000	,176	,51	,51
F_D	10,335	339	,000	,046	,60	,63

F_E	14,862	339	,000	,417	,42	,44
F_F	14,201	339	,000	,412	,42	,42
Excel	13,73	339	,000	,234	,43	,59

الملحق رقم (11)

اختبار المصاحبة الخطية المتعددة

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_B, F_C, F_D, F_E, F-F, Excel	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_A

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	F_B	,705	1,419
	F_C	,783	1,272
	F_D	,765	1,300
	F_E	,971	1,022
	F_F	,662	1,665
	Excel	,870	1,756

a. Dependent Variable: F_A

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions						
				(Constant)	F_B	F_C	F_D	F_E	F_F	Excel
1	1	6,815	1,000	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,078	9,344	,01	,03	,01	,00	,03	,01	,32
	3	,046	12,199	,02	,03	,00	,00	,01	,33	,17
	4	,028	15,651	,21	,36	,06	,00	,10	,01	,00
	5	,017	20,230	,07	,23	,65	,00	,20	,02	,00
	6	,011	24,442	,56	,28	,16	,02	,55	,09	,01
	7	,005	37,653	,12	,07	,11	,97	,12	,54	,49

a. Dependent Variable: F_A

الملحق رقم (12)

الانحدار الخطي البسيط

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_A[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_B

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,832[a]	,351	,346	,52158

a. Predictors: (Constant), F_A

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9,796	1	9,796	60,568	,000[a]
	Residual	44,616	338	,132		
	Total	54,385	339			

a. Predictors: (Constant), F_A

b. Dependent Variable: F_B

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,279	,320		12,933	,000
	F_A	,492	,075	,489	6,345	,000

a. Dependent Variable: F_B

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_A[a]	.	Enter

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_A[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_C

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,931[a]	,521	,516	,57256

a. Predictors: (Constant), F_A

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,048	1	10,048	150,603	000,[a]
	Residual	55,075	338	,162		
	Total	65,123	339			

a. Predictors: (Constant), F_A

b. Dependent Variable: F_C

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,578	,226		11,400	,000
	F_A	,368	,065	,350	5,325	,000

a. Dependent Variable: F_C

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_A[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_D

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,862[a]	,473	,448	,56417

a. Predictors: (Constant), F_A

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9,241	1	9,241	131,019	,000[a]
	Residual	53,473	338	318,		
	Total	62,714	339			

a. Predictors: (Constant), F_A

b. Dependent Variable: F_D

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,605	,202		12,887	,000
	F_A	0,354	,057	,335	5,147	,000

a. Dependent Variable: F_D

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_E[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_A

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,931[a]	,431	,429	,54872

a. Predictors: (Constant), F_E

ANOVA[b]

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.

1	Regression	11,628	1	11,628	104,735	000,[a]
	Residual	44,616	338	,132		
	Total	56,244	339			

a. Predictors: (Constant), F_E

b. Dependent Variable: F_A

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,578	,226		13,077	,000
	F_E	,524	,065	,552	7,172	,000

a. Dependent Variable: F_A

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	F_F[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_A

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,892[a]	,362	,357	,57256

a. Predictors: (Constant), F_F

ANOVAb

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11,628	1	11,628	91,318	,000[a]
	Residual	50,584	338	,149		
	Total	62,212	339			

a. Predictors: (Constant), F_F

b. Dependent Variable: F_A

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	T	Sig.

		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,490	,193		12,933	,000
	F_F	,473	,058	,495	6,762	,000

a. Dependent Variable: F_A

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Excel[a]	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: F_A

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,912[a]	,569	,560	,90521

a. Predictors: (Constant), Excel

ANOVAb

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,432	1	10,432	233,082	,000[a]
	Residual	55,075	338	,162		
	Total	65,507	339			

a. Predictors: (Constant), Excel

b. Dependent Variable: F_A

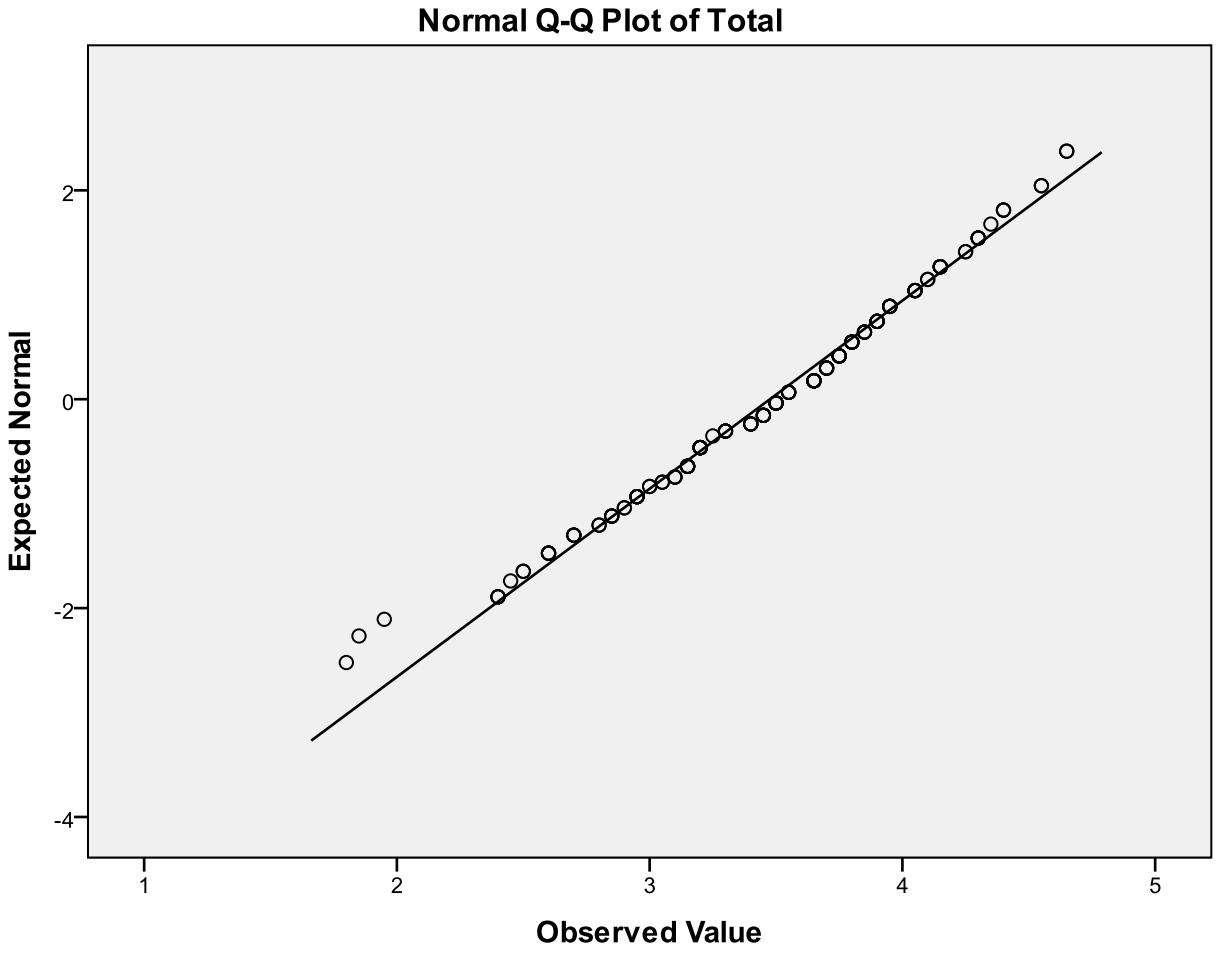
Coefficientsa

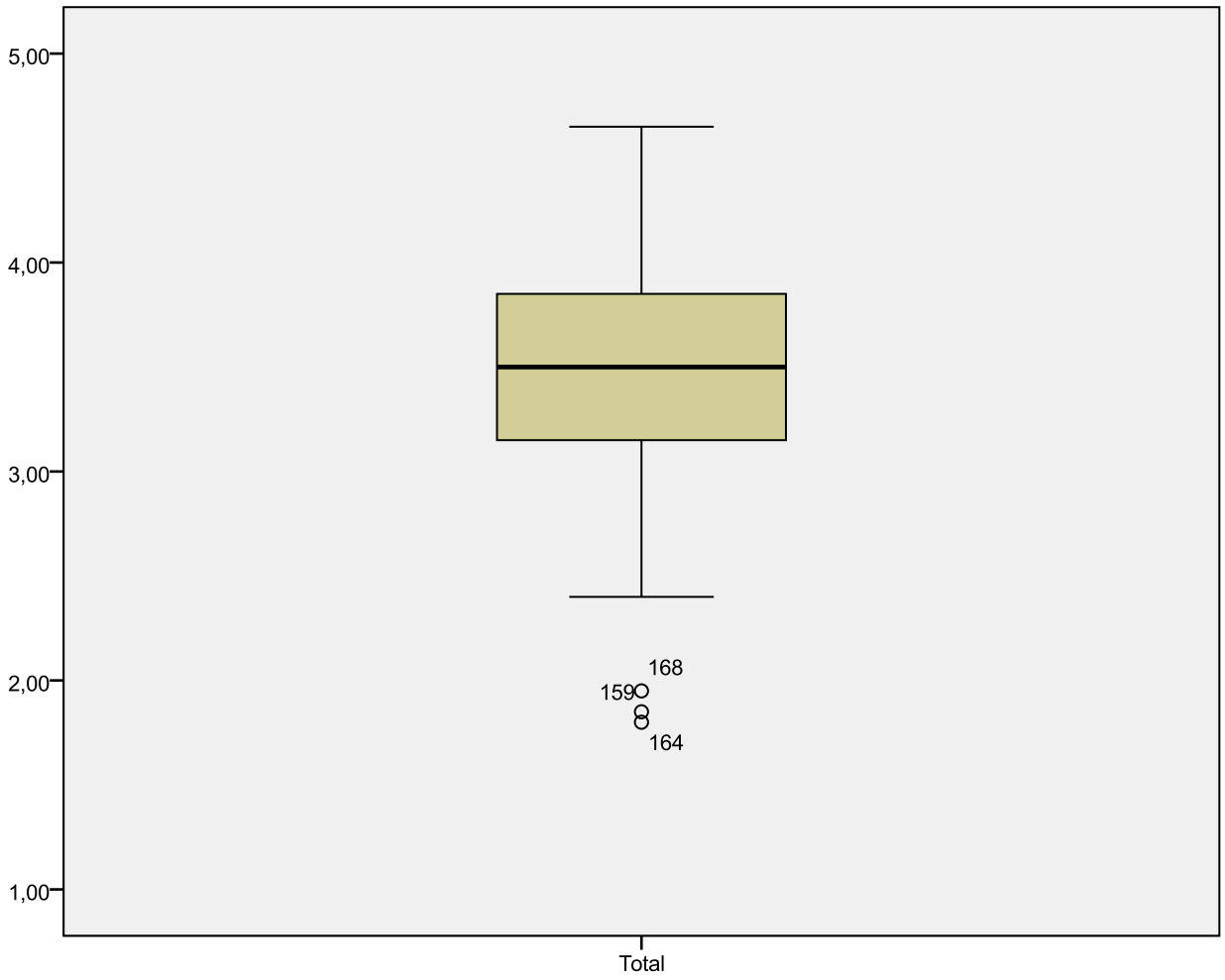
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,207	,182		14,261	,000
	Excel	,563	,052	,581	7,741	,000

a. Dependent Variable: F_A

الملحق رقم (13)

تخطيط الانتشار للرواسب وتخطيط الاحتمال الطبيعي




5,00
4,00
3,00
2,00
1,00
168
159
164
Total

الملحق رقم (14)

اختبار الفروقاتIndependent S. T TesT

T-Test

Group Statistics

	Sexe	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
F_B	homme	299	3,02	,571	,095
	femme	41	2,75	,693	,087
F_C	homme	299	3,23	,626	,088
	femme	41	3,02	,850	,091
F_D	homme	299	3,09	,738	,094
	femme	41	2,65	,778	,108
F_E	homme	299	2,77	,694	,073
	femme	41	2,45	,939	,082
F_F	homme	299	2,87	,767	,070
	femme	41	2,56	,850	,113
F_A	homme	299	3,53	,599	,112
	femme	41	3,15	,672	,103
Total	homme	299	3,07	,681	,070
	femme	41	2,73	,811	,061

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									%95 Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
F_B	Equal variances assumed	5,618	,061	-1,731	338	,137	,276	,132	-,456	,064
	Equal variances not assumed			-1,486	337,924	,131	,276	,129	-,541	,059
F_C	Equal variances assumed	2,077	,151	-1,252	338	,321	,215	,128	-,348	,157
	Equal variances not assumed			-,746	334,947	,323	,215	,127	-,346	,155
F_D	Equal variances assumed	,309	,579	-2,277	338	,030	,443	,123	-,344	,219
	Equal variances not assumed			-,440	328,594	,033	,443	,143	-,345	,220
F_E	Equal variances assumed	2,182	,141	-1,707	338	,176	,323	,109	-,409	,230
	Equal variances not assumed			-1,764	310,230	,176	,323	,109	-,425	,224
F_F	Equal variances assumed	6.159	,059	-1,529	338	,159	,387	,128	-,136	,370
	Equal variances not assumed			-,912	327,878	,160	,387	,133	-,147	,380
F_A	Equal variances assumed	5,189	,062	-1,405	338	,293	,389	,155	-,124	,230
	Equal variances not assumed			-,962	337,884	,290	,389	,152	-,129	,225
Total	Equal variances assumed	,402	,521	-1,857	338	,130	,342	,131	-,456	,157
	Equal variances not assumed			-,952	337,832	,130	,342	,130	-,450	,151

الملحق رقم (15)

اختبار الفروقاتOne Way ANOVA

1- Oneway

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
F_B	Between Groups	5,083	3	1,694	3,845	,010
	Within Groups	59,916	336	,440		
	Total	64,999	339			
F_C	Between Groups	2,120	3	1,140	1,687	,178
	Within Groups	113,886	336	,675		
	Total	116,006	339			
F_D	Between Groups	1,211	3	2,669	4,678	,003
	Within Groups	142,442	336	,570		
	Total	143,653	339			
F_E	Between Groups	685,	3	4,125	5,361	,001
	Within Groups	85,292	336	,769		
	Total	85,976	339			
F_F	Between Groups	2,651	3	2,777	3,691	,012
	Within Groups	113,726	336	,752		
	Total	116,376	339			
F_A	Between Groups	1,542	3	2,163	5,202	,001
	Within Groups	169,846	336	,415		
	Total	171,388	339			
Total	Between Groups	5,991	3	2,280	3,781	,041
	Within Groups	123,097	336	,616		
	Total	129,088	339			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Scheffe

Dependent Variable	(I) Age	(J) Age	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	%95Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
F_B	-25	26-35	1,320*	,171	,002	-1,16	-,19
		36-45	1,310*	,284	,023	-1,22	19
		+46	1,250*	,501	,039	-1,88	,96
	26-35	-25	1,320*	,171	,002	,19	1,16
		36-45	,011	,209	,897	-,43	,75
		+46	,072	,483	,977	-1,15	1,58
	36-45	-25	1.310*	,284	,023	-,19	1,22
		26-35	,011	,209	,897	-,75	,43

		+46	,061	,515	1,000	-1,40	1,51
	+46	-25	1,250*	,501	,039	-,96	1,88
		26-35	,072	,483	,977	-1,58	1,15
		36-45	,061	,515	1,000	-1,51	1,40
F_D	-25	26-35	1,520*	,171	,049	-,75	,22
		36-45	1,390*	,249	,008	-,91	,50
		+46	1,190	,502	,987	-1,23	1,60
	26-35	-25	-1,520*	,171	,049	-,22	,75
		36-45	-,130	,209	,994	-,53	,65
		+46	-,322	,484	,834	-,92	1,82
	36-45	-25	-1,390*	,249	,008	-,50	,91
		26-35	,130	,209	,994	-,65	,53
		+46	-,192	,517	,904	-1,07	1,85
	+46	-25	-1,199	,502	,987	-1,60	1,23
		26-35	,332	,484	,834	-1,82	,92
		36-45	,192	,517	,904	-1,85	1,07
F_E	-25	26-35	1,710*	,192	,009	-,58	,50
		36-45	1,690*	,278	,009	-,62	,95
		+46	1,280	,562	,888	-2,04	1,14
	26-35	-25	-1,710*	,192	,009	-,50	,58
		36-45	-,019	,234	,861	-,46	,86
		+46	-,432	,541	,903	-1,94	1,12
	36-45	-25	-1,690*	,278	,009	-,95	,62
		26-35	,0190	,234	,861	-,85	,46
		+46	-,411	,578	,773	-2,24	1,02
	+46	-25	-1,280	,562	,888	-1,14	2,04
		26-35	,430	,541	,903	-1,12	1,94
		36-45	,410	,578	,773	-1,02	2,24
F_F	-25	26-35	1,550*	,148	,010	-,46	,38
		36-45	1,420*	,215	,008	-,44	,77
		+46	1,220	,435	1,000	-1,23	1,23
	26-35	-25	-1,550*	,148	,010	-,38	,46
		36-45	-,120	,181	,724	-,30	,72
		+46	-,320	,419	1,000	-1,14	1,23
	36-45	-25	-1,420*	,215	,008	-,77	,44
		26-35	,120	,181	,724	-,72	,30
		+46	-,190	,447	,987	-1,43	1,10
	+46	-25	-1,220	,435	1,000	-1,23	1,23
		26-35	,320	,419	1,000	-1,23	1,14
		36-45	,190	,447	,987	-1,10	1,43

F_A	-25	26-35	1,170*	,171	,006	-,40	,57
		36-45	1,100*	,248	,030	-,25	1,15
		+46	,800	,502	,998	-1,52	1,31
	26-35	-25	-1,170*	,171	,006	-,57	,40
		36-45	-,068	,209	,391	-,23	,95
		+46	,370	,484	,984	-1,56	1,17
	36-45	-25	1,100*	,284	,030	-1,15	,25
		26-35	,068	,209	,391	-,95	,23
		+46	-,300	,516	,763	-2,01	,90
	+46	-25	-,800	,502	,998	-1,31	1,52
		26-35	,370	,484	,984	-1,17	1,56
		36-45	,300	,516	,763	-,90	2,01

.*The mean difference is significant at the 0.05 level.

2- Oneway

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
F_B	Between Groups	2,322	4	,580	1,250	,292
	Within Groups	62,676	335	,464		
	Total	64,999	339			
F_C	Between Groups	4,618	4	1,154	1,719	,140
	Within Groups	90,671	335	,671		
	Total	95,290	339			
F_D	Between Groups	3,935	4	,983	1,625	,170
	Within Groups	81,685	335	,605		
	Total	85,620	339			
F_E	Between Groups	10,769	4	2,692	3,420	,010
	Within Groups	106,248	335	,787		
	Total	117,018	339			
F_F	Between Groups	8,421	4	2,105	3,133	,010
	Within Groups	90,698	335	,671		
	Total	99,12	339			
F_A	Between Groups	7,385	4	1,846	4,479	,001
	Within Groups	55,647	335	,412		
	Total	63,033	339			
Total	Between Groups	6,369	4	1,592	2,564	,090
	Within Groups	84,451	335	,625		
	Total	90,822	339			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Scheffe

Dependent Variable	(I) NS	(J) NS	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	%95Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
F_E	Collège	Secondaire	-,501	,174	,734	-,29	,69
		Graduation	,055	,204	1,000	-,59	,57
		Post-graduation	-,048	,254	,923	-,89	,54
		Stage	-,556	,173	,623	-,51	,39
	Secondaire	Collège	,501	,174	,734	-,29	,69
		Graduation	,556	,171	,690	-,69	,28
		Post-graduation	,014	,228	,444	-1,02	,27
		Stage	-,054	,212	,521	-,29	,60
	Graduation	Collège	-,055	,204	1,000	-,59	,57
		Secondaire	-,556	,171	,690	-,69	,28
		Post-graduation	-,542	,252	,932	-,53	,26
		Stage	-,611	,192	,620	-,21	,53
	Post-graduation	Collège	,487	,254	,923	-,89	,54
		Secondaire	-,014	,228	,444	-1,02	,27
		Graduation	,542	,252	,932	-,53	,26
		Stage	-,069	,210	,123	-,72	,34
	Stage	Collège	,556	,173	,623	-,51	,39
		Secondaire	,054	,212	,521	-,29	,60
		Graduation	,611	,192	,620	-,21	,53
		Post-graduation	,069	,210	,123	-,72	,34
F_D	Collège	Secondaire	-,297	,167	,646	-,26	,69
		Graduation	,173	,197	,972	-,65	,46
		Post-graduation	-,665	,244	,948	-,84	,54
		Stage	-,365	,176	,832	-,20	,58
	Secondaire	Collège	,297	,167	,646	-,26	,69
		Graduation	,470	,164	,314	-,77	,15
		Post-graduation	-,367	,219	,435	-,98	,26
		Stage	-,067	,162	,320	-,63	,74
	Graduation	Collège	-,173	,197	,972	-,65	,46
		Secondaire	-,470	,164	,314	-,77	,15
		Post-graduation	-,838	,242	,997	-,54	,34
		Stage	-,538	,115	,520	-,23	,46
	Post-graduation	Collège	,665	,244	,948	-,84	,54
		Secondaire	,367	,219	,435	-,98	,26
		Graduation	,838	,242	,997	-,54	,34
		Stage	,300	,221	,610	-,74	,39

	Stage	Collège	,365	,176	,832	-,20	,58
		Secondaire	,067	,162	,320	-,63	,74
		Graduation	,538	,115	,520	-,23	,46
		Post-graduation	-,300	,221	,610	-,74	,39
F_A	Collège	Secondaire	,264	,188	,992	-,26	,69
		Graduation	,636*	,210	,002	-,65	,46
		Post-graduation	-,162	,220	,736	-,84	,54
		Stage	,425	,274	,937	-,72	,35
	Secondaire	Collège	-,264	,188	,992	-,26	,69
		Graduation	,371	,145	,833	-,40	,56
		Post-graduation	-,427	,170	,337	-,49	,64
		Stage	,160	,211	,667	-,88	,52
	Graduation	Collège	-,636*	,210	,002	-,65	,46
		Secondaire	-,371	,145	,833	-,40	,56
		Post-graduation	-798	,171	,987	-,54	,27
		Stage	-,210	,199	,917	-,79	,17
	Post-graduation	Collège	,162	,220	,736	-,84	,54
		Secondaire	,427	,170	,337	-,49	,64
		Graduation	,798	,171	,987	-,54	,27
		Stage	,588	,169	,531	-,62	,21
	Stage	Collège	-,425	,274	,937	-,72	,35
		Secondaire	-,160	,211	,667	-,88	,52
		Graduation	,210	,199	,917	-,79	,17
		Post-graduation	-,588	,169	,531	-,62	,21

.*The mean difference is significant at the 0.05 level.

3- Oneway

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
F_B	Between Groups	,716	3	,238	,505	,679
	Within Groups	64,282	336	,472		
	Total	64,999	339			
F_C	Between Groups	1,372	3	,457	,662	,576
	Within Groups	93,917	336	,690		
	Total	95,290	339			
F_D	Between Groups	3,519	3	1,173	1,405	,243
	Within Groups	113,498	336	,834		
	Total	117,018	339			
	Between Groups	,267	3	,775	1,061	,367

F_E	Within Groups	96,852	336	,712		
	Total	99,120	339			
F_F	Between Groups	1,423	3	,474	,590	,622
	Within Groups	109,250	336	,803		
	Total	110,674	339			
F_A	Between Groups	1,866	3	,622	1,383	,250
	Within Groups	61,166	336	,449		
	Total	63,033	339			
Total	Between Groups	2,012	3	,670	1,290	,418
	Within Groups	88,809	336	,652		
	Total	90,821	339			

4- Oneway

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
F_B	Between Groups	3,481	2	3,573	3,876	,023
	Within Groups	61,517	337	683,		
	Total	64,999	339			
F_C	Between Groups	1,554	2	707,	1,267	,284
	Within Groups	84,065	337	686,		
	Total	85,620	339			
F_D	Between Groups	5,987	2	404,	3,693	,027
	Within Groups	111,030	337	858,		
	Total	117,018	339			
F_E	Between Groups	1,613	2	228,	,324	1,133
	Within Groups	97,506	337	514,		
	Total	99,12	339			
F_F	Between Groups	2,586	2	884,	1,638	,197
	Within Groups	108,088	337	685,		
	Total	110,674	339			
F_A	Between Groups	2,189	2	1,094	2,465	,088
	Within Groups	60,844	337	,444		
	Total	63,033	339			
Total	Between Groups	2,495	2	1,247	2,013	,271
	Within Groups	88,325	337	,644		
	Total	90,820	339			

Multiple Comparisons

Scheffe

Dependent Variable	(I) NAA	(J) NAA	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	%95Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
F_B	Cadre	Agent1	,253	,171	,945	-,48	,36
		Agent2	-,157	,167	,582	-,59	,24
	Agent1	Cadre	-,253	,171	,945	-,48	,36
		Agent2	-,410*	,153	,007	-,50	,26
	Agent2	Cadre	,157	,167	,582	-,59	,24
		Agent1	-,410*	,153	,007	-,50	,26
F_D	Cadre	Agent1	,037	,171	,816	-,53	,31
		Agent2	-,536	,167	,214	-,12	,71
	Agent1	Cadre	-,037	,171	,816	-,53	,31
		Agent2	-,574*	,153	,033	,30	,78
	Agent2	Cadre	,536	,167	,214	-,12	,71
		Agent1	,574*	,153	,033	,30	,78

.*The mean difference is significant at the 0.05 level.