

الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -

Governance as an entry point to limit creative accounting practices in the economic establishment the case study of the Saidal Foundation, Casablanca Unit - Algeria -

د. حلبي سارة^{1*} بهلول لطيفة²

1- مخبر المقاولاتية وإدارة المنظمات، جامعة العربي التبسي (الجزائر)،

sarra.helimi@univ-tebessa.dz

2_مخبر المقاولاتية وإدارة المنظمات، جامعة العربي التبسي (الجزائر)،

latifa.bahloul@univ-tebessa.dz

تاريخ القبول: 0000/00/00 تاريخ الاستلام: 0000/00/00

الملخص:

تهدف الدراسة الى توضيح مدى مساهمة الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية، و تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي و أسلوب الاستبيان لجمع البيانات و تحليل النتائج ، خلصت الدراسة أن مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - تقوم بتطبيق الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركائزها الأساسية و المتمثلة في الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر، مما ختمت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على تفعيل دور الحوكمة و حث المؤسسات على تطبيقها لما لها من دور في زيادة الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصلحة لإعطاء المساهمين و المستثمرين الأمان و الأمان لأموالهم، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، المحاسبة الإبداعية، الرقابة، إدارة المخاطر، إفصاح و الشفافية.

Abstract:The study aims to clarify the extent to which governance contributes to limiting the creative accounting practices of the Saidal Unit of the Casablanca Unit - Algeria -, and the

*د. حلبي سارة، المؤلف المرسل

descriptive analytical method and questionnaire method were used to collect data and analyze results, The study concluded that the Saidal Foundation of the Casablanca Unit - Algeria - is applying governance to reduce creative accounting practices through its main pillars of oversight, disclosure, transparency, and risk management, which concluded the study to a set of recommendations, the most important of which are: Work to activate the role of governance and urge institutions to implement them because of their role in increasing disclosure and transparency in financial reports and making them available to all stakeholders to give shareholders and investors the security and safety of their money, which helps to reduce creative accounting practices in economic institutions.

Key words: governance, creative accounting, control, risk management, disclosure and

المقدمة

شهد العالم في نهاية العقد الأخير من فضائح وإنهيارات وأزمات مالية، عصفت بكبريات المؤسسات الإقتصادية ويعود في مجملها للفساد المالي والإداري لإدارتها، و الذي تجلى في إستغلال السلطة و إفتقارها إلى الممارسة المالية السليمة، و نقص الشفافية و الإفصاح و الثقة في البيانات المالية، و في ظل تلك الظروف السائدة لجأت إدارة تلك المؤسسات إلى تجميل البيانات الخاصة بها، سعياً منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها، من خلال المركز المالي أو الربحي لها لتحقيق أهداف ذاتية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية و الإستفادة من الثغرات القانونية في إعداد البيانات المالية المنشورة، في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

وإنطلاقاً من ذلك برزت الحوكمة كآلية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إرساء قواعد وأسس كفيلة بالكشف عن الثغرات القانونية التي تطرأ على القوائم المالية، لضمان الرقابة الفعالة وحق المساءلة للإدارة، وتحقيق الشفافية و العدالة و الإفصاح، مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين مع المؤسسة الإقتصادية، ان مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر- كغيرها من المؤسسات تسعى إلى إرساء مجموعة من المبادئ من خلال تطبيق الآليات المناسبة

والعوامل الأساسية للوصول إلى الحوكمة الجيدة التي تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- إشكالية البحث: تبرز إشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية عموماً؟ وبمؤسسة صيدال الدار البيضاء – الجزائر –

خصوصاً؟

- فرضيات البحث: لمعالجة إشكالية الدراسة وسيتم صياغة الفرضيات الموالية:

- الفرضية الرئيسية

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة $(a \leq 0.05)$ بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء – الجزائر – من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

- الفرضيات الفرعية: تندرج بناء على الفرضية الرئيسية جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل في:

○ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة $(a \leq 0.05)$ بين ركيزة الرقابة والمحاسبة الإبداعية؛

○ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة $(a \leq 0.05)$ بين ركيزة الإفصاح والشفافية والمحاسبة الإبداعية؛

○ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة $(a \leq 0.05)$ بين ركيزة إدارة المخاطر والمحاسبة الإبداعية؛

- أهداف البحث: لغرض من هذه الدراسة هو التوصل إلى مجموعة من الأهداف كمايلي:

- تحديد مدى فاعلية الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الإقتصادية عموما ومؤسسة صيدال خصوصا؛
- التعرف على الجوانب الفكرية للحوكمة، وأهم مبادئها ومحدداتها وآلياتها؛
- ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها المطبق عليها؛
- الوقوف على دور ركائز الحوكمة في الحد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية؛

1- الجانب النظري للدراسة

تعد الحوكمة من أحد المواضيع المهمة التي ظهرت مع بداية التسعينات على أثر الأزمات المالية المتكررة التي أدت إلى إفلاس العديد من المؤسسات بسبب انتشار الفساد المالي والإداري

1-1 ماهية الحوكمة

1-1-1 تعريف الحوكمة: تعددت التعاريف المقدمة للحوكمة من إقتصادي لأخر، ويتمثل أهمها:

- تعرف الحوكمة على أنها: " نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريق إدارة المؤسسة والرقابة عليها، من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بمعايير النزاهة والشفافية." (أحمد لطفي ، 2010 ، الصفحات 132-133)

- كما عرفت أيضا على أنها: " مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها، مساهمها والأطراف ذات العلاقة بها، وهي تتضمن الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة وتحديد الأدوات التي يتم من خلالها تنفيذ هذه الأهداف." (Toksoz, 2008, p. 14)

يتضح من التعريفين السابقين أن الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دول، بإعتبارها مجموعة القواعد التي يتم بموجبها إدارة المؤسسة، والرقابة عليها وفق

هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارتها، بهدف تحقيق الشفافية والعدالة وحماية المستثمرين والمتعاملين.

2-1-1 خصائص الحوكمة: تتميز الحوكمة بجملة من الخصائص تتمثل في(حماد، 2005، صفحة 25):

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الاستقلالية: عدم وجود أي ضغوط وتأثيرات غير لازمة؛
- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: والتي تكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- المسؤولية الإجتماعية: النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

3-1-1 مبادئ الحوكمة:ترتكز الحوكمة على المبادئ تتمثل في ماييلي(خضر، 2014، صفحة 113):

- حفظ حقوق جميع المساهمين: تشمل نقل ملكية الأسهم وإختبار أعضاء مجلس الإدارة و مشاركة في أرباح المؤسسات، و مراجعة القوائم المالية و حق المساهمين في المشاركة في الاجتماعات؛
- المعاملة المتساوية للمساهمين: يجب أن يتكفل إطار أساليب ممارسات سلطات الإدارة في المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، و من بينهم صغار المساهمين و الأجانب كما ينبغي التعويض الفعلي في حالة انتهاك حقوقهم؛

- دور أصحاب المصالح: يتضمن إحترام الحقوق القانونية لأصحاب مصالح من موردين ومقرضين وموظفين ومستهلكين وتشجيع التعاون الفعال والإيجابي بين المؤسسات وأصحاب المصالح.
- إلى جانب المبادئ السابقة هناك مبادئ أخرى تتمثل في (حسن، 2015، صفحة 75):
- الإفصاح والشفافية: ينبغي الإفصاح الصحيح وفي الوقت الصحيح عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك المركز المالي وتطور الأداء و بيانات حقوق الملكية وكبار مساهمين؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة: تضمن هيكل مجلس الإدارة مختلف واجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية؛
- ضمان وجود أساليب لإطار فعال للحوكمة: تشمل الحوكمة كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن تكون متناسقة مع أحكام القانون، و تبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية و التنفيذية المختلفة.

1-2-1 المحاسبة الإبداعية، تعريفها، دوافعها، أشكالها وممارساتها

1-2-1 تعريف المحاسبة الإبداعية: تعددت المحاسبة الإبداعية كما يلي :

- تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تحويل القيم المحاسبية المالية مما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين، أو تجاهل بعضها أو جميعها" (REIS, 2015, p. 3)
- كما عرفت أيضا على أنها: " بعض أو كل الإجراءات أو الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ

المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي، وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل." (Staszal & Holda, 2016, p. 25)

2-2-1 دوافع المحاسبة الإبداعية: تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب محاسبة الإبداعية، يمكن استعراضها في مايلي: (Rajput, 2014, p. 195)

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة الإقتصادية في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات؛
 - التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية، بهدف تحسين القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار السهم تلك المؤسسة في الأسواق؛
 - زيادة الإقراض من البنوك، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية إتخاذ القرار الانتمائي لمنح القروض؛
 - التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات لتخفيض هوامش الإقتطاع الضريبي؛
 - لغايات التصنيف المهني، للحصول على تصنيف متقدم على منافسها؛
 - التعويضات الإدارية والعقود التشجيعية للمدراء، إذا مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبة التي تزيد من منافعهم الشخصية.
- 3-2-1 أشكال المحاسبة الإبداعية: للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال تتمثل في (حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها ، اساليها ، اثارها، 2011):
- المحاسبة المتعسفة: هي اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة نشطة ومتعمدة وبجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى سوء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبة؛

- تخفيض تقلبات الدخل: هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية. وذلك من خلال تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في رفع الدخل خلال السنوات منخفضة الأداء؛
 - التقارير المالية الاحتياطية: وهي عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية. وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والإدارية والمدنية؛
 - إدارة الأرباح (إدارة المكاسب): هي نشاط ومناورة للوصول إلى رقم ربح محدد سلفاً من طرف الإدارة، لمقابلة توقعات المحللين، أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلامة واستدامة للمكاسب. (التميمي والساعدي ، 2015 ، صفحة 20)
- 4-2-1 ممارسات المحاسبة الإبداعية: هناك العديد من الممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية التي تقوم الإدارة باعتمادها في القوائم المالية ويوضح الجدول التالي أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية.

الجدول رقم (1): يوضح ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

الرقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها بإعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد مرة واحدة.	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب.
4	نقل المصارف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البتود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأهمم المملوكة للمؤسسة بإعتبارها أسممها تجارية.
5	الإخفاقي في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة و <u>يتم</u> التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة الحالية لطرفو خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام التجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد8، 2010، ص: 90.

3-1 الحوكمة كألية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

تسعي المؤسسة الاقتصادية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين، حيث يعد نوعاً من السلوك المبيح الغير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين.

1-3-1 دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الاقتصادية:

تعتبر البيانات المالية بنوداً ذات مخاطر متعددة و متفاوتة و من بين تلك المخاطر يبرز خطر التلاعب المحاسبي بنوعيه، سواء كان تلاعباً يمارس بخرق القواعد المحاسبية أو ما يسمى بالغش المحاسبي، أو كان تلاعباً دون خرق القواعد

المحاسبة أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، و بما أن إدارة المخاطر تعد أحد الركائز الأساسية للحوكمة حيث يتم من خلالها ضبط المعالجة المحاسبية وحسم المشاكل الخاصة بعملية القياس المحاسبي وضبط وعرض محتوى البيانات المالية، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبة المنشورة، و ينعكس إيجابيا على تطور أداء المؤسسة والقيمة السوقية لها، و تتعرض المؤسسة لعدة أزمات و هزات مالية وعليه تقع على عاتق إدارة المخاطر العمل على تخفيضها قدر الإمكان و عندما تعد الإدارة بياناتها المالية فان إدارة المخاطر تضع إستراتيجيات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال أن تحقق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية تعديلا في رقم الدخل دون أن يزعج بالمؤسسة في أعمال غير مرغوبة و التأكد من أن هذه الأساليب تتوافق مع قواعد أخلاقيات الأعمال، و تبتعد عن الكذب و الغش و التأكد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية (Clémenceau, 2014, p. 116).

1-3-2 دور الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الاقتصادية: لقد كشفت الأزمات العالمية الحاجة الماسة إلى تدعيم مفهوم الإفصاح كركيزة أساسية من ركائز الحوكمة، و ترسيخ تطبيقها لإرساء الشفافية و المصداقية، فالإفصاح المحاسبي في البيانات المالية مطلب جوهري من أجل المزيد من الشفافية، و خدمة أصحاب المصالح، كما أنه سلاح فعال للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية و لذلك تلجأ إدارة المؤسسة و تحت ظروف معينة و بطريقة المحاسبة الإبداعية إلى التدخل في القياس و الإفصاح المحاسبي و ذلك بإختيار طرق و سياسات محاسبية تؤثر على أرقام المحاسبة المفصح عنها بحيث تضلل و تتلاعب بالأرقام المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل حقيقي و عليه يسعى الإفصاح بأساليبه و طرقه عن حل لمنع مثل هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن، و يلعب الإفصاح المحاسبي دورا بارزا في تحقيق الشفافية و ضمان جودة المعلومات

المحاسبية، و تجنب الفشل في إتخاذ القرارات و عليه يتوجب على المؤسسات الإقتصادية الإفصاح عن الطرق و السياسات المتبعة التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي و الإداري، و أن يتضمن الإفصاح على هيكل و سياسات الحوكمة في المؤسسة(فداوي ، 2014، الصفحات 201-202)

3-3-1 دور الرقابة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية بالمؤسسة الاقتصادية: تعتبر الرقابة أهم ركيزة من ركائز الحوكمة، كما تمثل أهم وظيفة من وظائف التسيير في المؤسسة الإقتصادية التي تحقق المساءلة، و لتفعيل الرقابة تجاه ممارسات محاسبة الإبداعية، هناك مجموعة من الآليات الرقابية في المؤسسة و المتمثلة:

- نظام الرقابة الداخلية: و ذلك من خلال أنشطة الرقابية و المتمثلة في التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التأكد من حيابة الأموال و مطابقة كشوف حسابات و إتباع طريقة القيد المزدوج؛
- مجلس الإدارة و لجنة المراجعة: من خلال تحديد النظام الأساسي للمؤسسة و تحديد عدد الأعضاء باعتبار أن مجلس الإدارة أداة رقابية فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و من طرف لجنة المراجعة للتأكد و فحص و تقييم خطط و النتائج و التقارير؛
- الرقابة من طرف المراجع الداخلي و الخارجي: للتأكد من صحة بيانات و مختلف المعلومات المالية المقدمة من المؤسسة، لكي لا تؤثر على عملية إتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصالح يتم اللجوء إلى المراجع الخارجي لأنه يمتاز بالحياد و الاستقلالية في إعداد التقارير(فداوي ، 2014، الصفحات 262-269).

2- الإطار التحليلي و التطبيقي للدراسة

بعد التطرق للأدبيات النظرية، سيتم في معرفة أداء ووجهات نظر المهنيين حول فعالية الحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال توزيع الإستبيان لمجموعة من موظفي المؤسسة.

1-2 مجتمع الدراسة: يضم مجتمع الدراسة الميدانية 288 عامل لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر - ويمكن توضيح مجتمع الدراسة في الجدول الآتي:

الجدول رقم: (2): يوضح مجتمع الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -

الأقسام	مديرة المشتريات	مديرة الشؤون الصيدلانية	مديرة أنظمة الإعلام	مديرة المالية والمحاسبة	مديرة الاتصال	مصلحة المستخدمين	مديرة الشؤون القانونية والمبيعات	مركز التوزيع	المجموعة
العمال	22	44	14	52	12	34	21	85	288

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مديرية الموارد البشرية.

يتضح من خلال الجدول السابق أن مديرية المشتريات تضم 22 عاملا، و مديرية الشؤون الصيدلانية تضم 44 عاملا، إضافة إلى مديرية أنظمة الإعلام تضم 14 عاملا، في حين تشمل مديرية المالية والمحاسبة 52 عاملا، ومديرية الإتصال 12 عاملا، إضافة إلى مصلحة المستخدمين تضم 34 عاملا، أيضا هناك مديرية الشؤون القانونية وتضم 4 عمال، أما مديرية التسويق والمبيعات تضم 21 عاملا، بالإضافة إلى مركز التوزيع وهو يضم التنفيذيون المقرر عددهم 85 عاملا، وهكذا تم توزيع مجتمع الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - .

2-2 عينة الدراسة: تم إختبار عينة قصدية من إطارات مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - حيث أنه تم توزيع 50 إستبيان على أفراد عينة قسم مالية ومحاسبة ، ويمكن توزيع أفراد عينة الدراسة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2: يوضح عينة الدراسة لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر -

أفراد العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
50	50	48	45

المصدر: من إعداد الباحثين .

يتضح من خلال الجدول السابق أنه تم توزيع 50 إستبيان على أفراد العينة، وبعد عملية التوزيع استرجع 48 إستبيان من مجموع الإستبيانات الموزعة، أما فيما يخص 2 الإستبيانات الباقية التي ضاعت و منها لم يتم الإجابة عليها، و بعد فرز 48 إستبيان وجد 45 إستبيان صالحة لتحليل الدراسة و إسترجاع النتائج.

2-3 أداة الدراسة: قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة وتجميع المعلومات وتفرغها تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss20) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأدوات المناسبة في التحليل، كذلك تم استخدام برنامج (Excel2013) وهو أحد البرامج الالكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات والبيانات وتحليلها ويمكن توضيح محتويات الاستبيان واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر الآتية:

2-3-1 محتوى الإستبيان: يعد الإستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في استخدامات البحوث، و ذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات و النتائج المتحصل عليها، و قد تضمن الإستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة و قسمت إلى قسمين رئيسيين يتمثلان في:

أ- القسم الأول: يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث السن، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية، لغرض وصف عينة الدراسة و إجراء المقارنات لإستجابة أفراد العينة على المتغيرات الديمغرافية.

ب- القسم الثاني: عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون الإستهيبان من محورين يتمثلان في:

• المحور الأول: تضمن العبارات الخاصة بالحوكمة في المؤسسة محل الدراسة، فقد إشتهمل على 15 عبارة موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية تتمثل في الآتي:

- ركيزة الرقابة من 1 إلى 5;

- ركيزة الإفصاح والشفافية من 6 إلى 10؛

- ركيزة إدارة المخاطر من 10 إلى 15.

• المحور الثاني: تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة فقد إشتهمل على 15 عبارة.

2-3-2 صدق وثبات المقياس: تم عرض الإستهيبان على عدد من المحكمين من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - تبسة - قصد قياس صدق وثبات المتغيرات التي وضعت، و في ضوء الملاحظات المدروسة تم تعديل هذا الإستهيبان، كما تم التحقق من ثباته من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ، ويمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (4): يوضح إختبار الفاكرونباخ لقياس صدق وثبات الإستهيبان

المحور	الحوكمة	المحاسبة الإبداعية	الإستهيبان الكلي
معامل الثبات	0.873	0.775	0.881

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS20.

من خلال الجدول السابق أن قيمة ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال من مجال الحوكمة والمحاسبة الإبداعية للإستهيبان، كذلك فإن قيمة ألفا كرونباخ لجميع فقرات الإستهيبان كانت 0.881، فهي نسبة مرتفعة تسمح بإستعمال الإستهيبان و الوثوق في النتائج .

4-2 أساليب التحليل الاحصائي: في هذه الدراسة استخدام مجموعة من البرامج تتمثل في برنامج الحزمة الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS20) وبرنامج Excel (2013)،

5-2 متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

1-5-2 المتغير المستقل: لحوكمة وتشمل مايلي:

أ- الرقابة: وهي وظيفة التأكد من الأنشطة التي توفر لنا النتائج المرغوبة، والرقابة تتعلق بوضع مجموعة من الأهداف وقياس الأداء؛

ب- الإفصاح والشفافية: يعرف على أنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة؛

ت- إدارة المخاطر: هي عملية منظمة، متناسقة ومتكاملة، تطبق على مستوى المؤسسة لتقدير وتحديد مختلف التقرير عن الفرص والتهديدات.

2-5-2 المتغير التابع: تتمثل في المحاسبة الإبداعية، ويقصد بها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرص للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل لقياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية.

6-2 التحليل الميداني وعرض البيانات وتحليلها

1-6-2 تحليل القسم الأول

الجدول رقم5: التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين حسب فئات المتغيرات

المتغير	البيانات	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	23	51.1
	انثى	22	48.9
الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	7	15.6
	من 30 الى 40 سنة	16	35.6
	من 41 الى 50 سنة	15	33.3
	أكثر من 51 سنة	7	15.6
المستوى العلمي	بكالوريا	15	33.3
	ليسانس	15	33.3
	ماستر	7	15.6
	ماجستير	3	6.7
	شهادات أخرى	5	11.11
المركز الوظيفي	محاسب	5	11.1
	مراجع داخلي	6	13.3
	رئيس مصلحة	9	20.0
	المدير	7	15.6
	وظيفة أخرى	18	40
الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات	7	15.6
	من 5 الى 10 سنوات	5	11.1
	من 10 الى 15 سنة	21	46.9
	من 15 الى 20سنوات	8	17.8
	أكثر من 20سنوات	4	8.9

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج التحليل SPss20

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة مشاركة الذكور، أكبر بقليل من نسبة مشاركة الإناث، حيث قدرت نسبتهم بـ 51.1%، في حين قدرت نسبة مشاركة الإناث بـ 48.9%، ويفسر هذا بأن العنصر الذكوري والأنتوي مهيمن على مهنة المحاسبة، و هذا ما تمت ملاحظته أثناء توزيع الإستمارات. كما ان 35.6% من أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة وهي أكبر نسبة، مما يدل على أن عمال المؤسسة محل الدراسة يملكون المعرفة لإستيعاب فقرات الإستبيان والإجابة عليها، كما أن أعلى نسبة المستجيبين الحاصلين على شهادة البكالوريا وشهادة ليسانس يمثل 33.33% وهي النسبة الأكبر وهو مؤشر لكون أفراد مجتمع الدراسة مؤهلين للإجابة على الإستبيان، اما بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي فهو موزع بنسب متباعدة نوعا ما، حيث جاءت نسبة 40% من أفراد العينة في وظيفة أخرى ، و نسبة 20% من أفراد العينة تمثل رئيس مصلحة، و نسبة 15.6% بالنسبة للمدير و هي نسبة متقاربة نوعا ما مع مراجع داخلي بنسبة 13.3%، و تعبر نسبة المحاسب عن أقل بنسبة والتي قدرت 11.1%، أي تم التركيز في هذه الدراسة على العاملين بالمؤسسة وهذا أمر إيجابي في المؤسسة محل الدراسة ، أما عن متغير الخبرة المهنية

يلاحظ ان الفئة الثالثة قد بلغت نسبتها 46.7% وهي أعلى نسبة ضمن الفئة ذوي الخبرة الأكثر والتي تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، هي نتائج منطقية لنمو المؤسسات المتزايد وتوظيفها للكفاءات الشابة والإستثمار فيها، فمن خلال جهودها وطاقاتها تحقق المزيد من التقدم والإزدهار، وهذا ما يعزز القدرة العلمية و العملية على إستيعاب فقرات الإستبيان .

2-6-2 تحليل القسم الثاني:يشمل القسم الثاني فرعين هما

أ- الفرع الأول: إستجابات أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة بالمؤسسة

سيتم إختبار البيانات هذا المحور خلال الفقرات من (1-15) من حيث

المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري و الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (6): يوضح إستجابة أفراد العينة نحو تطبيق الحوكمة

رقم	البيان	موافق		محايد		معارض		الفرقة
		نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	
1	يتم وضع خطة لزيادة التنظيم للمعاملات المالية والمحاسبية والإدارية	46.7	51.1	2.2	0	0	0	3 مرتبة جدا
2	يتم إعداد تقرير من قبل المراجع على مدى صحة الطرق المالية المستخدمة	20	71.11	8.89	0	0	0	10 مرتبة
3	التعرف على الترابط على الصيغ ذات الصلة بالمال والأجزاء التي تقع في المؤسسة كهيئة تابعة من خلال تطبيق الحوكمة	24.44	62.22	8.89	4.4	2.1	13.33	5 مرتبة جدا
4	تتميز الرقابة الداخلية بالمؤسسة بالمسؤولية المتسارعة لها	-	46.67	46.67	4.4	2.2	0	4 مرتبة جدا
5	يعلم مجلس الإدارة بالناقص من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية	-	46.67	46.67	4.4	2.2	0	4 مرتبة جدا
/	/	0.4696	4.2756					/
6	تتبع المؤسسة بالإصلاح في البيانات المالية بعبء إحصائي حصرية تطبيقية للتحكم الذاتي للمؤسسة	55.56	37.78	2.22	4.44	4.44	0	2 مرتبة جدا
7	يتم الإصحاح عن المعلومات الأساسية ضمن التقارير وأخرى ضمن تطبيق القوانين المالية	42.22	44.44	8.89	4.44	4.44	0	8 مرتبة جدا
8	تتم إتاحة في المؤسسة من خلال الميزانية السنوية والمشفرة التي يتم مع الحسابات	48.88	35.55	6.67	6.67	2.22	4.22	9 مرتبة جدا
9	المخاطر ومعايير حقوق المساهمين يمثل في الإلتزامات المالية والمشفرة والإصلاح	46.67	42.22	2.22	8.89	4.22	0	6 مرتبة
10	يتم عمل مجلس الإدارة على تقييم مخاطر ذات مساهمة عالية وتقييم أداء المؤسسة	57.78	35.56	2.22	4.44	4.44	0	1 مرتبة جدا
/	/	0.66079	4.3289					/
11	تتميز إدارة المخاطر في المؤسسة إلى جانب الإفصاح في الأزمات	37.78	51.11	8.89	2.22	2.22	0	7 مرتبة جدا
12	تتميز إدارة المخاطر إلى إعادة الثقة بين الأطراف المتفاعلة من خلال وضع إستراتيجية تحد من التدفق الإيجابية على الإدارة	22.22	48.89	22.22	6.67	0	0	14 مرتبة
13	يتميز إدارة المخاطر بأهمية تطبيق الحوكمة إلى التقليل من المخاطر	33.33	48.89	13.33	2.22	2.22	4.09	11 مرتبة
14	تتميز الحوكمة التي تقع في جميع مجالات العمل على أساس فعال وإعتماد في مبادئ الإفصاح والشفافية حقوق المساهمين	22.22	44.44	28.98	4.44	0	0	15 مرتبة
15	تتميز المؤسسة بإعداد تقرير مهني يتضمن تفاصيل إجراءات إدارة المخاطر	35.6	40.0	17.8	2.22	4.44	4.00	13 مرتبة
/	/	0.5216	4.0089					/
/	/	0.47766	4.2044					/

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20

يظهر الجدول من خلال إجابات إطارات المؤسسة محل الدراسة أن هناك مستوى مرتفع نسبيا فيما يتعلق بجميع محاور الحوكمة، حيث بلغ المتوسط

الحسابي لجميع فقرات المحور 4,2044 الدرجة الكلية 5%، كما تم تسجيل مستوى مرتفع فيما يتعلق بجميع المحاور الفرعية، وقد سجلت أكبر المتوسطات في محور الإفصاح والشفافية 4,32، وهو مستوى مرتفع، كما أكدت النتائج المسجلة في الإنحرافات المعيارية، أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الإنحراف المعياري لكافة فقرات المجال (0,47)، مما يعني أن إطارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاور الحوكمة في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر- ويمكن توضيح النتائج الكلية من خلال النتائج المتعلقة بالمحاور الفرعية الآتية:

● **إستجابات أفراد العينة نحو الرقابة:** تم إختبار هذا المحور من خلال العبارات (1-2-3-4-5)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور الرقابة 4,27 وهي قيمة مرتفعة، مما يعني أن هناك إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على تواجد الرقابة في المؤسسة محل الدراسة كأداة لتطبيق الحوكمة، يمكن القول من خلال الجدول أن محور الرقابة حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4,27 وإنحراف معياري 0,46960 وهو متوسط حسابي جيد لأنه يقع في مجال الموافقة وعليه يمكن القول أن الرقابة تساهم في التأكد من مدى صحة وعدالة القوائم المالية وتعمل على تحسين صورتها وتطوير أداؤها؛

● **إستجابات أفراد العينة نحو الإفصاح والشفافية:** يظهر من خلال الجدول إختبار البيانات المتعلقة بالإفصاح والشفافية من خلال الفقرات (6-7-8-9-10)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحاور ككل 4,32 وهي قيمة مرتفعة كما أن النتائج المتعلقة بالإنحراف المعياري تظهر أن هناك فروق ضعيفة في إجاباتهم حيث بلغت قيمة الإنحراف لجميع فقرات محور الإفصاح والشفافية 0,660، وبالتالي يمكن القول أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن البيانات

المالية لها بكل مصداقية وشفافية ونزاهة، تم التوصل من خلال الجدول اعلاه تم أن إشارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك إفصاح وشفافية على مستوى صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر-؛ والذي احتل المرتبة 1 بمتوسط حسابي 4,32 وإنحراف معياري 0,660 وهو متوسط حسابي جيد، لأنه يقع في مجال الموافقة، وعليه يمكن القول أن الإفصاح في البيانات المالية مطلبا جوهريا من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضا من مستخدميها؛

● إستجابات أفراد العينة نحو إدارة المخاطر: تم إختبار بيانات هذا المحور خلال الفقرات (11-12-13-14-15)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور إدارة المخاطر ككل 4,00 وهي قيمة مرتفعة، مما يعني أن هناك إجماع من طرف أفراد العينة على أن المؤسسة تضع إستراتيجيات لتفادي الوقوع في الأزمات وذلك من خلال إدارة مخاطرها التي تعمل على تحديد مجملها وإجراءات الحد منها.

يمكن القول أن محور إدارة المخاطر حصل على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4,20 وإنحراف معياري قدر بـ 0,477، وهو متوسط حسابي جيد لأنه يقع في مجال الموافقة، وعليه يمكن القول أن هذا المحور يعتمد على تحديد مختلف المخاطر وتفادي الأزمات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.

ب- الفرع الثاني: إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة يتم إختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (16-30) من حيث المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (7): توضيح إستجابة أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		ع موافق بشدة		الانحراف المعياري	الرتبة	الدلالة
		%	%	%	%	%	%	%	%					
16	يمكن تحسين المركز المالي للمؤسسة من خلال تدابير محاسبية لأحداث غير واقعية	17.8	24.44	46.7	11	0	3.49	0.920	12	مرتفع				
17	يتمتع المحاسب باستخدام قواعد وتوازن غير أخلاقية لتسجيله في حسابات المؤسسة لتضيق صيغة كعناية من جانب المؤسسة	11.1	35.6	40	13.33	0	3.44	0.867	14	مرتفع				
18	تفرد المؤسسة بالتشغيل من وراء الكواليس من خلال تغير بعض القيم المحاسبية	17.8	40	20	22.2	0	3.53	1.036	10	مرتفع				
19	تساعد المحاسبة الإبداعية القاتنين عليها في الحصول على تصنيف محلي بالمؤسسة	28.9	40	24.4	4.4	2.2	3.89	0.959	7	مرتفع				
20	تعتبر المؤسسة بأن القيام بمهنية المحاسبة الإبداعية يقلل من مستويات الثقة للمتلقي واللائق	28.9	44.4	22.2	4.4	0	3.98	0.839	5	مرتفع				
21	الاعتاد في استخدام السياسات المحاسبية من قِبل الآخرين من طرف المؤسسة يعد من استخدام آليات المحاسبة الإبداعية	31.1	40	22.2	6	0	3.96	0.903	6	مرتفع				
22	لقد من آثر المحاسبة الإبداعية من خلال وهي مستعصية القرون التالية	24.4	53.3	20	2.2	0	4.00	0.739	4	مرتفع				
23	المعلومات المحاسبية الخالية من تحيزات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في إتخاذ القرارات	40	36.6	15.6	6.7	2.2	4.04	1.021	3	مرتفع				
24	يمكن الإبلاغ أن ممارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التخلص بإقامة التوازنات ويعدول الحسابات	17.8	22.2	35.6	20	4.4	3.29	1.121	15	متوسط				
25	تعدية المؤسسات الإحصائية إلى تحقيق أسلوب المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإقناع نفسها أو لتأخير الإبلاغ	22.2	40	20	17.8	0	3.67	1.022	9	مرتفع				
26	المرتبة التي تصعب بها الأساليب المحاسبية توتر قرضا لتخلص وإظهار صورة غير حقيقية لتوضيح المثل للمؤسسة	20	28.9	35.6	11.1	4.4	3.49	1.079	13	مرتفع				
27	يؤدي استخدام التخلص المحاسبي إلى تضرر الهيئات المالية لجامع من المؤسسة، ب	24.4	26.7	26.7	20	2.2	3.51	1.141	11	مرتفع				
28	المرتبة التي تصعب بها الأساليب المحاسبية توتر قرضا لتخلص وإظهار صورة حقيقية لتوضيح المثل للمؤسسة	42.2	17.8	26.7	11.1	2.2	3.87	1.160	8	مرتفع				
29	سياسات الإفصاح وإخراجه يجب أن تكون متكيفة ووجودة لتعد من استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية	35.6	48.9	8.9	6.67	0	4.13	0.842	1	مرتفع				
30	يعد منه أسلوب التخلص المتحيزة للمحاسبة الإبداعية المؤسسة عن قيام المطلق السليم للإفصاح والتشفافية وإدارة المعاملات وإثباته	31.3	46.7	20	0	2.2	4.04	0.852	2	مرتفع				
المجموع												/	/	
												0.4784	3.7556	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20.

يتضح من الجدول السابق أن إستجابات أفراد العينة نحو المحاسبة الإبداعية تتجه نحو الموافقة بنسب عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 3,75 (الدرجة الكلية 5)؛ كما أكدت النتائج المسجلة في الإنحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة الإنحراف المعياري لكافة فقرات المجال (0,478)، مما يعني أن إطارات المؤسسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاو المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر- كما تم استخلاص النتائج التالية :

- أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بإظهار الوضع المالي لها بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع ويتم ذلك بتعديل الأرباح المعلنة بهدف التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق؛

- تقوم المؤسسة بتحسين صورتها من خلال الإختيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والإستفادة من الثغرات القانونية.

- تخفيض الأرباح وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبذلك تعتبر من أهم دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية هو التهرب الضريبي الذي تلجأ إليه المؤسسة بالاتفاق مع المالكين والتعاون مع المراجعين الخارجيين؛

- أن المعنيين بتطبيق المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة يحصلون على تصنيف مهني وترقية ومكافآت وحوافز مرتبط بتلك الأرباح وكل هذا من أجل تحقيق مصالح شخصية؛

- المؤسسة تلجأ إلى تطبيق المحاسبة الإبداعية من أجل الحصول على تمويل أو محافظة عليه في حالة وقوعها في أزمات سيولة على سبيل المثال أو حالة توقعها لحدوث إفلاس؛

- الثبات في إستخدام البدائل والمعالجات والمحاسبة من فترة لأخرى يؤدي للحد من إستخدام هذه السياسات لأغراض المحاسبة الإبداعية، ويمكن تغييرها إلا في الضرورة القصوى وتبيان المبررات لتغيير تلك القياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن ذلك؛

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية عن طريق التثقيف الذاتي لهذه الفئة يؤدي إلى التأكد من مدى صحة وسلامة وشفافية القوائم المالية التي من شأنه الحد من تلاعبات المحاسبين المبدعين؛

- المعلومات والبيانات المالية الخالية من ممارسات غير أخلاقية والتلاعبات بالقيم يؤدي إلى إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية يعتمد عليها في إتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصلحة؛

- المؤسسة يكون لديها الرغبة والحافز في إظهار هذه الأرقام بصورة إيجابية لذلك تعتمد الإدارة التغيير بأرقام الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

- مؤسسة صيدال تلجأ إلى المحاسبة الإبداعية من أجل تجميل صورتها أو من أجل إخفاء جميع إخفاقاتها المتكررة لإنقاذ نفسها من التعثرات أو الإفلاس أو تحقيق توقعات المحللين الماليين؛

- وجود المرونة في استخدام الطرق والبدائل المحاسبية توفر فرصا للتلاعب والخداع وعدم صدق نتائج العمليات المالية لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة؛

- استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبة للمؤسسة محل الدراسة في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبة المتعرف يؤدي إلى تحريف وتغيير البيانات المالية الصادرة عن مؤسسة صيدال؛

- المؤسسة محل الدراسة تستغل الثغرات القانونية في سبيل إظهار البيانات المالية، من خلال تغيير صورتها الحقيقية بشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات؛

- أن الإفصاح وإجراءاته في مؤسسة صيدال هي واضحة وسهلة الفهم حيث تنشر القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبة مع إرفاقها بمجموعة من التقارير والإفصاحات أو تفصيلات المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم، بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش؛

- أن عدم التطبيق السليم لركائز الحكومة يؤدي إلى النمو الظاهري في الأرباح الذي يوجد نتيجة لخفة يد براعة المحاسب ومنه يتجسد دور الحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- إختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها أو بطلانها، من خلال إختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات

3-1 الفرع الأول: إختبار التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار الفرضيات الفرعية و الرئيسية تم إجراء إختبار كولموجوروف - سميرنوف (Kolmogorov - sirmirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفترضات تحليل الإنحدار، و للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal distribution) كإختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الإختبارات العملية تشترط أن تكون التوزيع طبيعياً.

وقد تم إجراء الإختبار بعد توزيع كل الإستبيانات و جمعها و كانت النتائج

كمايلي:

جدول رقم (8): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

محاور الإستبيان	محتوى المحور	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الأول	الحكومة	1.168	0.130
المحور الثاني	المحاسبة الإبداعية	0.672	0.785
الإستبيان ككل		0.710	0.496

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل SPSS20 حسب الملحق رقم (06).

يتضح من خلال الجدول رقم (13-2) أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05) أي $SIG > 0.05$ ، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي و يمكن إستخدام الإختبارات المعلمية.

2-3 الفرع الثاني: إختبار الفرضيات الفرعية

لإختبار الفرضيات تم الاعتماد على نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط

(régression linéaire)

($y = aX - b$) ، و الذي يسمح بدراسة إمكانية وجود علاقة تأثير بين المتغيرات، كما تم الإعتماد على معامل الإرتباط بيرسون (P) لمعرفة طبيعة العلاقة طردية أو عكسية ومعامل التحديد (R^2) لمعرفة نسبة التغير في المتغير التابع و التي تعود إلى المتغير المستقل، كما تم الإستناد إلى مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) عند تحليل فرضيات الدراسة أي بمستوى ثقة (95%)، يمكن توضيح نتائج إختبار الفرضيات الفرعية (أنظر الملحق رقم (07) يوضح نتائج إختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية) من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (9): يوضح نتائج إختبار الفرضيات الفرعية

مستوى الدلالة (SIG)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T)	معامل لتحديد (R^2)	معامل الإرتباط (R)	معامل الإنحدار (B)	ثابت الإنحدار (a)	المتغير التابع	المتغير المستقل الحكومة
0.002	11.310	3.363	0.208	0.456	1.768	0.465	المحاسبة الإبداعية	ركيزة الرقابة
0.000	14.757	3.841	0.255	0.505	2.171	0.366		ركيزة الإفصاح أو الشفافية
0.001	12.508	3.537	0.225	0.475	2.012	0.435		ركيزة إدارة المخاطر

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPss20.

بالإعتماد على الجدول رقم اعلاه كان إختبار الفرضيات الفرعية كالآتي:

1-2-3 الفرضية الفرعية الأولى " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة

الرقابة والمحاسبة الإبداعية بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء-الجزائر - "

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (14-2) لتحليل الإنحدار الخطي البسيط،

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة و المحاسبة الإبداعية في

المؤسسة محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (1.768) في حين بلغ

معامل الإرتباط بين المتغيرين (0.465) و بذلك فإن هذه النسبة ضعيفة نسبيا بين

الرقابة و المحاسبة الإبداعية، وهذه المعاملات معامل الإنحدار و الإرتباط ذات دلالة

إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$)، وهذا ما أوضحه إختبار (T)، مما يدل على أن المؤسسة محل الدراسة تطبق ركيزة الرقابة حيث لها تأثير على الحد من محاسبة الإبداعية أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.208) مما يعني أن نسبة 20.8 من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة الرقابة، وكانت قيمة إختبار (F) مقدرة بـ (11.310)، كما كان مستوى الدلالة ($Sig = 0.002$) وهو أقل من مستوى المعنوية ($a \leq 0.05$)، وهذه النتائج ترفض الفرضية الفرعية "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الرقابة والمحاسبة الإبداعية"

2-2-3 الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح والشفافية والمحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر -"

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (14-2) لتحليل الانحدار الخطي البسيط، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة الإفصاح والشفافية، والمحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (2.171) في حين بلغت معامل الارتباط بين المتغيرين (0.366) وبذلك فإن هذه النسبة متوسطة نسبيا بين الإفصاح والشفافية والمحاسبة الإبداعية، وهذه المعاملات - معامل الانحدار و الارتباط - ذات دلالة إحصائية على مستوى الدلالة ($a \leq 0.05$) وهذا ما أوضحه (T) مما يدل على أن ركيزة الإفصاح والشفافية تحد من ممارسات محاسبة الإبداعية أما القابلية التفسيرية لنموذج الانحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.255) مما يعني أن نسبة (25.5) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة الإفصاح والشفافية، وكانت قيمة إختبار (F) مقدرة بـ 14.775 كما كان مستوى الدلالة ($SIG = 0.000$) أقل من مستوى معنوية، بهذه النتائج تقبل الفرضية

الفرعية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و المحاسبة الإبداعية"

3-2-3 الفرضية الفرعية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر والمحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال .

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم السابق لتحليل الإنحدار الخطي البسيط الذي استخدم لمعرفة هل هناك أثر لركائز الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر والمحاسبة الإبداعية، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (2.012) في حين بلغت معامل الإرتباط بين المتغيرين (0.435) و بذلك فإن هذه النسبة ضعيفة نسبيا بين إدارة المخاطر والمحاسبة الإبداعية، وهذه المعاملات - معامل الإنحدار والإرتباط - ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$)، وهذا ما أوضحه (T) مما يدل على أن ركيزة إدارة المخاطر تحد من ممارسات محاسبة الإبداعية، أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R^2) فقد بلغت (0.225) مما يعني أن نسبة (22.5) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها لركيزة إدارة المخاطر، وكانت قيمة إختبار (F) مقدرة ب 3.537 كما كان مستوى الدلالة ($SIG=0.007$) أقل من مستوى المعنوية، بهذه النتائج تقبل الفرضية الفرعية : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ركيزة إدارة المخاطر والمحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال .

3-3 الفرع الثالث: إختبار الفرضية الرئيسية: تم إختبار الفرضية الرئيسية والتي مفادها " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة ومحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال، بنفس الطريقة التي تم من خلالها إختبار الفرضيات الفرعية، حيث كانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (10): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية

مستوى الدلالة (SIG)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (T)	معامل لتحديد (R ²)	معامل الارتباط (R)	معامل الإنحدار (B)	ثابت الإنحدار (a)	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.000	19.201	4.382	0.309	0.556	1.416	0.556	المحاسبة الإبداعية	الحوكمة

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج التحليل SPSS20.

يتضح من خلال الجدول السابق لتحليل الإنحدار الخطي البسيط الذي استخدم لمعرفة هل هناك أثر لعمليات الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، أظهر وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لعمليات الحوكمة على المحاسبة الإبداعية حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار (1.416) في حين بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.556) بنسبة متوسطة بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية، وهذه المعاملات - معامل الإنحدار و الارتباط- ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) ، مما يدل على أن عمليات الحوكمة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركيزة الرقابة و الإفصاح و الشفافية و إدارة المخاطر في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما أوضحه إختبار(T).

أما القابلية التفسيرية لنموذج الإنحدار المتمثلة في معامل التحديد (R²) فقد بلغت (0.309)، يعني أن نسبة (30.9) من التغيرات في المحاسبة الإبداعية يعود سببها للحوكمة و قد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار بشكل عام ذو دلالة إحصائية، كما أن مستوى الدلالة (Sig = 0.000) أقل من مستوى معنوية (0.05) و عليه يرفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة و التي تفيد بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة و المحاسبة الإبداعية في مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء- الجزائر-

خاتمة

في إطار ما سبق تم توضيح دور الحكومة في ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية و المالية و إحترام الضوابط و السياسات المرسومة، بإعتبارها هذه الأخيرة إنتقاء الممارسات و القواعد و الإجراءات السلمية لإدارة المؤسسة،

تمثلت نتائج الدراسة في النقاط الموالية:

✓ تقوم مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - على إرساء مجموعة من المبادئ من خلال تطبيق الآليات المناسبة و العوامل الأساسية للوصول إلى الحكومة الجيدة التي تقوم على خلق معايير العدالة، الشفافية، الإفصاح و المسؤولية؛

✓ تظهر مساهمة الحكومة بمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - للحد من ممارسات محاسبة الإبداعية وذلك من خلال ركيزة الرقابة بنسبة ضعيفة نسبيا، أما بالنسبة لركيزة الإفصاح و الشفافية فهي بنسبة متوسطة نسبيا، أما بالنسبة للركيزة الثالثة و المتمثلة في إدارة المخاطر بنسبة ضعيفة نسبيا؛

✓ المعلومات التي تقدمها مؤسسة صيدال تتميز بالشفافية و المصداقية وذلك من خلال قيامها بالإفصاح عن البيانات المالية في سجل التجاري و المحضر الخاص بالحسابات في الجرائد و ذلك نهاية كل سنة، وذلك لإيصال جميع المعلومات للأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب؛

✓ تبين أن فعالية الحكومة في الحد من المحاسبة الإبداعية لمؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - يكون من خلال ركيزة الرقابة عن طريق أنظمتها الرقابية الفعالة التي تحد من هيمنة الإدارة و محاولتها لتحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين؛

✓ تعمل مؤسسة صيدال وحدة الدار البيضاء - الجزائر - على الحد من المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال ركيزة إدارة المخاطر التي تعمل على وضع

مجموعة من الخطط و الإستراتيجيات و التوجهات لتفادي الوقوع في الأزمات المالية التي قد تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة.

المراجع:

1. Clémenceau, M. (2014). **Creative accounting : a process for finance ministers to influence governments'financial performance evidence from swiss cantons.** université de Lausanne: Thèse de doctorat. Retrieved from https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_10E7EE844571.P001/REF
2. Rajput, M. (2014, jan- march). **Creative accounting : some aspects. international journal of business and administration .Research review, 2(4).** Retrieved from <http://ijbarr.com/downloads/2014/vol2-issue4/24.pdf>
3. REIS, L. (2015). **Provisions and contingent liabilities -A comparison between Portugal and the United Kingdom.** instituto universitario de lisboa.
4. Staszal, A., & Holda, A. (2016, may). **Definitions, Perception and functioningof creative accounting in the theory and paretrice of different languages, countries and parts of the word.** China, USA business review, 15(5).
5. Toksoz, F. (2008). **Good governance improving quality of life .** turkiye: tesev publications.
6. أحمد خضر. (2014). **حوكمة الشركات. الاسكندرية : دار الفكر الجامعي .**
7. التميمي , ع & الساعدي , ح . (2015). **إدارة الأرباح عوامل نشوءها و اساليبها و بل الحد منها.** بغداد: دار غيداء للنشر و للتوزيع.
8. أمين السيد أحمد لطفي . (2010). **المراجعة و حوكمة المؤسسات . الاسكندرية : الدار الجامعية .**
9. رحيم حسن. (2015). **حوكمة الشركات المساهمة و دورها في التنمية الاقتصادية.** الملتقى الدولي حول الحوكمة و التنمية المحلية. جامعة برج بوعرييج.
10. طارق عبد العال حماد. (2005). **حوكمة الشركات . مفاهيم ، مبادئ، التجارب، المتطلبات (المجلد 2).** القاهرة: الدار الجامعية للنشر و الطباعة.
11. طارق عبد العال حماد. (2011). **المحاسبة الابتكارية دوافعها ، اساليبها ، اثارها.** مصر: الدار الجامعية الاسكندرية.

الحوكمة كمدخل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة د. حلبي سارة، د. بهول لطيفة

.12

فداوي , أ. (2014). دور ركائز الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة
عينة من الشركات الفرنسية المسجلة في SBF.250 جامعة باجي مختار عنابة: أطروحة دكتوراه
تخصص مالية ، محاسبة و التسويق في المؤسسة