

آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: حالة المؤسسة الوطنية للصناعات

الإلكترونية بسيدي بلعباس

Corporate Governance Mechanisms to Limit Creative Accounting Practices: the Case of National Society of Electronic Industries in sidi bel abbes

صيد فاطمة الزهرة*¹ ، حلام زواوية²

¹ جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس(الجزائر)، zakariazawali22@gmail.com

² جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس(الجزائر)، z.hallam@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2021/08/01 تاريخ القبول: 2022/10/31 تاريخ النشر: 2022/01/31

الملخص: تهدف هذه الورقة للبحث في الأسباب التي تدفع المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي قد تكون من أجل تحسين صورة المؤسسة أمام أصحاب المصالح، كما قد تمارس لغايات التلاعب الضريبي ومن أجل تخفيض قيمة الأرباح مستغلة في ذلك بعض الخيارات المحاسبية المتاحة التي تظهر في القوائم المالية والمحاسبية بغير حقيقتها، وعليه فإن تبني آليات الحوكمة يحفظ حقوق أصحاب المصالح.

حيث قمنا في دراستنا باختبار الانحدار المتعدد بين آليات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية، وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسة تتبنى حقا مبادئ حوكمة الشركات، كما وجدنا علاقة ارتباط سالبة بين مؤشرات حوكمة الشركات وبعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما أشارت إليه نتائج مصفوفة الارتباط لبيرسون. كما بينت معادلة الانحدار المتعدد أن التغيير في ممارسات المحاسبة الإبداعية يفسر بما نسبته 45% من التغيير في آليات الحوكمة، كما ظهرت بعض المتغيرات المستقلة دالة إحصائيا عند مستوى 1% وذات تأثير سلبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، حوكمة الشركات، م و ص، إ، ارتباط بيرسون

Abstract: This paper aims to investigate the reasons why societies use creative accounting methods, which may sometimes be in order to improve the society's image in front of stakeholders, while it may be practiced for the purposes of tax manipulation and in order to reduce the value of profits,

taking advantage of some of the available accounting options that appear in the financial statements and accounting information without their reality. Therefore, d opting governance mechanism spre serves the rights of stakeholders.

In this study, we tested the multiple regressions between corporate governance and creative accounting practices in the National Electronic Industry Society (NEMI). The Study found that NEMI truly braces corporate governance principles. We also found a negative correlation between corporate governance indicators and some creative accounting practices. The multiple regression equation showed that the change in creative accounting practices is explained by 45% change in governance mechanisms, and some in dependent variables are statistically significant at 1%.

Key words: Creative Accounting, Corporate Governance, ENIE, Pearson Correlation

*المؤلف المرسل.

1-مقدمة :

عرف العالم مؤخراً حدوث أزمات مالية متكررة ومتقاربة الوتيرة إثر تعثر بعض الشركات الكبرى مالياً، حيث صار من الضروري أن تقوم هذه الشركات بنشر قوائمها المالية وهذا إرضاءً منها لأصحاب المصالح وبالاعتماد على طرق وأساليب قانونية للحد من التلاعب في الحسابات المالية والمحاسبية، حيث جاءت حوكمة الشركات للسيطرة على هذه الممارسات بتوفير معايير أداء كافية للحد من المخالفات وعدم الإلتزام بالقوانين فاهتمت آلياتها بتجنب مخاطر التعثر والغش المالي وبالتالي الكشف عن أساليب التلاعب أو التحفظ المحاسبي.

يعتبر الإبداع كمصطلح يقترن بقضايا الاقتصاد عنصرًا ضروريًا لإيجاد الطرق لسد الاحتياجات الأساسية وتوفير الرفاهية، لكنه في مجال المالية والمحاسبة قد اقترن بمصطلح المحاسبة التي تعد أحد الأساليب المعتمدة من قبل المحاسبين أو مديري الشركات التجارية العالمية نتيجة إسناد إدارة الشركات إلى المديرين مقابل حصولهم على نسبة من الأرباح، مما جعلهم يسعون إلى صنع قوائم محاسبية في أحسن حالاتها للحصول على أكبر قدر من الأرباح، هذا ما اضطرهم إلى اعتماد أساليب لإظهارها على غير واقعها مستعملين في ذلك التلاعب بالطرق المحاسبية كحسابات الإهتلاكات، تحديد الأرباح، إثبات الإيرادات، التحفظ وغيرها من الأساليب.

كما جاء تيار حوكمة الشركات كأحد البنود التي تسمح بضمان السير الحسن للمنظمات بما يكفل ويضمن رضا جميع الأطراف أصحاب المصلحة حيث يضم مؤشر حوكمة الشركات مجموعة من الآليات التي تضمن الحقوق ولكن أيضا تفعل نظاما للرقابة على دخل وأرباح هذه المنظمات بشكل يضمن فصل الملكية عن الإدارة وإلزامية فرض رقابة على تصرفات وذمم المسيرين وهذا حماية لحقوق جميع الأطراف أصحاب المصلحة. استنادا إلى ما سبق ونتيجة لتبني المؤسسات الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية، ولأن السياسات المحاسبية تركز على الاختيار بين البدائل المحاسبية المتوفرة والمسموح باستخدامها والتي تكون مقبولة قانونا ومتعارف عليها وذلك حسب التوجه العام للمؤسسة وحسب الأهداف المسطرة من طرف المسيرين، ولأن مستقبل المؤسسات العمومية صار مرهونا بطبيعة البيئة الاقتصادية التي تسودها المخاطر والتي تهدد استقرارها نظرا للتعثرات المالية التي عرفتتها مؤسسات القطاع العام، ومن أجل محاولة فرض نظام للرقابة على المؤسسات العمومية الناشطة جاءت إشكاليتنا لتسلط الضوء على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات والأساليب الإبداعية المحاسبية في إحدى المؤسسات العمومية التي تنشط في بيئة منافسة شديدة وهي المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE - سيدي بلعباس. وعليه نتساءل حول:

ما هو أثر آليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية؟
وحتى يمكننا معالجة هذا التساؤل قسمناه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تبني مؤسسة ENIE لمبادئ حوكمة الشركات وما هو دورها في الإفصاح عن بعض الممارسات المحاسبية؟

- ما هي طبيعة العلاقة الإرتباطية بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة ENIE؟

- ما هو أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية في مؤسسة ENIE؟

- **فرضيات البحث:** على أساس الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية حددنا الفرضيات التالية:

- تبني مؤسسة ENIE مبادئ حوكمة الشركات وتفصح بشفافية عن القوائم المالية والعمليات المحاسبية.

- توجد علاقة ارتباط سالبة بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى دلالة 1%.

- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لآليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية سيدي بلعباس عند مستوى معنوية 1%.

- **أهداف الدراسة:**

أصبحت حوكمة الشركات من أهم الأساليب المعتمدة في الكشف عن التجاوزات المحاسبية أي معرفة

الطرق التي تعتمدها المؤسسات في الإبداع المحاسبي، حيث يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في الوقوف على

مدى حقيقة وواقع تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الوطنية للصناعة الالكترونية بسيدي بلعباس وما هو أثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-الإطار المنهجي ومتغيرات الدراسة:

الأسلوب الذي اتبعناه في دراستنا لهذا الموضوع هو الأسلوب الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، ففي الدراسة النظرية تم الاعتماد على الأفكار والمعلومات المستقاة من عدة مراجع باللغة العربية والأجنبية، بالإضافة إلى التقارير الصادرة من الهيئات الرسمية، أما الدراسة الميدانية فإن الهدف الأساسي منها هو اختبار مدى صحة الفروض من خلال استقصاء واقع مبادئ حوكمة الشركات الفعالة للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية ENIE - سيدي بلعباس، حيث تم تصميم استبيان لمعرفة آراء واتجاهات أفراد العينة المتمثلة في الإطارات والعاملين بالمؤسسة خاصة في أقسام المديرية المركزية للمالية والمحاسبة والمديرية المركزية للتدقيق الداخلي ومراقبة التسيير وبعض المدراء العاميين والمحاسبين بالمؤسسة. وغطت دراستنا سنة 2019-2020 وهي السنة المالية من أجل معرفة اتجاه المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية نحو التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات ومدى إفصاحها عن قوائمها المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-جمع البيانات ومتغيرات الدراسة:

تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي قمنا من خلاله باستجواب عينة من المدراء الرئيسيين والمدراء المركزيين لقسم المالية والمحاسبة وقسم التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير، حيث اعتمدنا في عملية تفرغ البيانات ودراستها إحصائيا على برنامج SPSS 25. كما أن مجتمع دراستنا هو المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية بولاية سيدي بلعباس والتي يقدر عدد عمالها بـ 1329 عامل (الوثائق الداخلية لميثاق المؤسسة) وتم توزيع 50 استمارة وقد تمكنا من استرجاع 37 استمارة قابلة للتحليل. ويبين الجدول الموالي هيكلية متغيرات الدراسة.

جدول رقم (01): نموذج الدراسة المقترح

المتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية	المتغير المستقل = آليات حوكمة الشركات
	فعالية مجلس الإدارة (الاستقلالية)،
	الاستقرار الوظيفي (حماية حقوق المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة)
	جودة التنظيمات (مدققين ومراجعين ومراقبين)
	المصداقية (الإفصاح المحاسبي)
المشاركة والمساءلة (التصويت والشفافية)	

حيث حاولنا صياغة معادلة انحدار متعدد تضم مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تقيس آليات حوكمة الشركات وأثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تم توزيع أسئلة المحور الأول الذي يقف على واقع تطبيق آليات الحوكمة على مجموعة من المؤشرات تشمل فقرات حول فعالية مجلس الإدارة والذي رمزنا له بـ(BD) والاستقرار الوظيفي (Stab)، جودة التنظيمات (Qc)، المصداقية (Acc) والمشاركة والمساءلة (Par) والتي قمنا باستنتاجها من مؤشرات الحوكمة للبنك الدولي كما سنوضحه في الجانب النظري. كما قمنا باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، والذي تضمن مقدمة من أجل التعريف بموضوع الدراسة وتعريف العينة بأهداف الاستبيان الأكاديمية وكذلك تشجيعهم على المشاركة فيه، كما قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بأسئلة المحاور وهذا من أجل إعطاء وزن لآراء أفراد العينة حيث تم تحديد أوزانها تراكميا على إجابات (غير موافق بشدة=1)، (غير موافق=2)، (محايد=3)، (موافق=4)، (موافق بشدة=5).

-الدراسات السابقة:

تعتبر مقارنة الربط بين متغيري الحوكمة والمحاسبة الإبداعية من بين المواضيع المواكبة لعصر الأزمات، حيث قامت العديد من الدراسات بتناول هذا الموضوع المتعدد الجوانب، وسنقوم فيما يلي بعرض بعض الدراسات التحريية السابقة وهذا من أجل الالتفات إلى أهمية الموضوع وكذلك تحديد مجال دراستنا النظرية والتطبيقية.

-دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250) سنة 2014 بجامعة عنابة حيث شملت هذه الدراسة مجموعة من الشركات المساهمة (50 شركة) فرنسية الأصل مسجلة بمؤشر SBF 250 منذ سنة 2007 بحيث تم قياس مستوى التلاعبات المحاسبية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختبارية باستخدام نموذج Jones 1995 المعدل وقياس جودة ركائز حوكمة الشركات باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية. وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج لعل أبرزها أن المحاسبة الإبداعية تتم بالتلاعب بحسابات الشركة من خلال التضخيم أو التقليل المتعمد للأرباح

وإخفاء الحسائر، وأنه يمكن اعتبار إدارة المخاطر كركيزة لحوكمة الشركات للحد من المحاسبة الإبداعية، ولضمان شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية يجب التركيز على سلامة الإفصاح المحاسبي، كما توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% على دور مؤشر إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دور مؤشر الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

-أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، سنة 2013، شملت الدراسة مجموعة من شركات قطاع الخدمات من الشركات المساهمة العامة بالأردن وعددها 153 شركة وذلك خلال فترة 2009-2013، بحيث هدفت الدراسة الى التعرف تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على كل من العائد على الأصول ROA، العائد على السهم الواحد EPS، العائد على حقوق المالكين ROE، نسبة القيمة السوقية الى الدفترية M/P، وأخيراً تأثيرها على نسبة القيمة السوقية الى العائد P/E لشركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، بحيث وجدت الدراسة انه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل على أي من مؤشرات الأداء لشركات المساهمة العامة محل الدراسة كالعائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد للسهم الواحد، نسبة القيمة السوقية الى الدفترية وعلى قواعد الحوكمة المتعلقة بحقوق المساهمين، تساهم وترتبط بمتغيري العائد على الأصول والعائد على السهم الواحد؛(عمر، 2013)

- حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية: مفهومان مرتبطان بقوة؟ تسليط الضوء على الأفكار من خلال بناء الجزء الداخلي، سنة 2010 وهي دراسة نظرية من أجل معرفة العلاقة بين متغيري حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية ومدى القوة التي تربطهما ببعض وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تنظم العلاقة بين الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمين، المقرضين وأصحاب المصالح الآخرين كالموظفين، الزبائن، الموردين والمجتمع الذي تنشط فيه. بحيث تمت مناقشة العلاقة بينها والمحاسبة الإبداعية في الأدبيات وأن سبب إنتشار الأولى هو ضعف الثانية. كما حاولت الدراسة تقديم العلاقة القوية (المتينة) بينهما من خلال فحص الأفكار المترابطة والتي تم تطويرها (الاهتمام بجانب الأدبيات) وأن نظرية الوكالة هي أهم النظريات التي كانت السبب الرئيسي في ظهور المحاسبة الإبداعية، للمدققين، بالإضافة إلى عدم تناسق المعلومات، وانعدام الشفافية كلها عوامل فتحت الأبواب للمحاسبة الإبداعية. كما من شأن لوائح التدقيق وحوكمة الشركات وفصل مجلس الإدارة عن الملكية أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.(Alina, 2010)

2-الإطار النظري لحوكمة الشركات وفعاليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعتبر حوكمة الشركات وليدة انهيار العديد من الشركات الاقتصادية العالمية التي كانت لا تطبق المبادئ المحاسبية ولا تفصح بشفافية ولا تظهر البيانات والمعلومات التي تعبر عن واقعها المالي مما يسبب عدم الثقة في هذه

المعلومات. فأنت الحوكمة التي تعد من الركائز الأساسية للشركات التي ما لبثت حتى لقيت الدعم والمساندة على تأييدها وتأكيد مزاياها وضرورة تطبيقها في الشركات، حيث يعتبر الباحثان الأمريكيان (BerleetMeans) أول من اهتم بمفهوم حوكمة الشركات وكان ذلك سنة 1932م من خلال قيامهما بدراسة تركيبة لرأس مال أكبر الشركات الأمريكية وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين. (Charreaux, 1996)

أما منظمة OECD فترى الحوكمة على أنها مجموعة علاقات ما بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم فيها والآخريين من أصحاب المصلحة حيث يتم وضع أهداف الشركة وتحديد الوسائل إلى تلك الأهداف (OECD, 2004)، أما المركز المالي الدولي للخدمات والوساطة المالية IFC يرى "حوكمة الشركات أنها نظام يتم من خلاله التحكم في إدارة أعمال الشركة"؛ (الهادي ، مجيد، و قاسم، 2017).

لأن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تساعد على جذب الاستثمارات، دعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل فإنه من بين الأهداف التي تسمو لتحقيقها حوكمة الشركات كل ما يتعلق بالعدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المسائل؛ حماية المساهمين وتعظيم عائدهم؛ منع المتاجرة بالسلطة في الشركة؛ ضمان مراجعة الأداء المالي من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة؛ الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة؛ تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء؛ خلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية؛ تسهيل وتنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء وصيانة نظام الحوافز لرفع الكفاءة التشغيلية للشركة والعائد على الموجودات والأرباح الإنتاجية على المدى الطويل. (خرخاش ، 2017-2018)

1-2- مؤشرات قياس حوكمة الشركات: هناك عدة نقاط تجعل من المؤشرات العالمية للحوكمة من أفضل مقياس جودة الحكم المتاحة، أي تحتوي الحوكمة على ستة مؤشرات، وتشمل: (بسام ، 2014)

-السيطرة على الفساد: غياب حكم القانون يؤدي إلى تفشي الفساد وعدم السيطرة عليه، والفساد المالي ينطوي على أربع عناصر كالفساد بين المسؤولين الحكوميين، الفساد في الأعمال التجارية، تقديم أموال غير قانونية "إلى الرسميين والقضاة" ومدى انتشار الفساد في سلك الخدمة المدنية؛

-فعالية الحكومة: يقوم هذا المؤشر على أربعة مصادر مختلفة تقيس مفاهيمها نوعية الجهاز البيروقراطي، تكاليف المعلومات، درجة الحكومة ونوعية الرعاية الصحية العامة؛

-الاستقرار السياسي: يقيس هذا المؤشر احتمال التغيير السياسي وتهديد العنف؛

-جودة التشريعات وتطبيقها: تقيس مدى تأثيرات السياسات السوقية على إطار الحكم الجيد؛

-سيادة القانون: يعني حكم القانون وسيادته على الجميع دون إستثناء ينطوي على عنصرين هما حيادية القانون، ومدى التزام المواطنين أو إلزامهم؛

-المشاركة والمساءلة: تقيس هذه المؤشرات الحقوق السياسية والمدنية بالإضافة إلى حقوق الإنسان.

جدول رقم (02): قيمة مؤشر قياس الحوكمة العالمي بالجزائر حتى سنة 2019

المؤشر* / السنة	2009	2014	2019
السيطرة على الفساد	33.49	32.21	29.33
فعالية الحكومة	35.41	35.10	33.65
الاستقرار السياسي	13.27	9.52	13.81
جودة التشريعات وتطبيقها	12.92	8.17	7.69
سيادة القانون	23.22	24.04	20.67
المشاركة والمساءلة	17.54	25.12	20.20

*قيمة المؤشر (من 0 حتى 100)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مؤشرات البنك الدولي (info.worldbank.org)

يبين الجدول أعلاه قيمة مؤشر الحوكمة بالجزائر حسب المؤشرات الستة السابقة الذكر، حيث يتراوح هذا المؤشر بين قيمة 0 و100 وينقسم إلى فئات هي من (0-20)، (21-40)، (41-60)، (61-80)، (80-100)، حيث يظهر لنا أن نسبة السيطرة على الفساد وجودة التشريعات وتطبيقها وسيادة القانون قد تراجعت خلال السنوات الأخيرة وهذا راجع إلى تأزم الوضع السياسي ابتداء من سنة 2019، في حين عرف مؤشر الاستقرار السياسي والمشاركة والمساءلة استقرارا نسبيا، والجدير بالذكر أن هذه المؤشرات تعتبر متقاربة إلى حد ما مع باقي دول منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وأنه كلما كانت قيمة مؤشرات الحوكمة قريبة من درجة 100 فإن ذلك سينعكس على باقي القطاعات وعلى جميع المستويات بما فيها الهيئات المالية والمؤسسات الاقتصادية والأطراف الفاعلة في المجتمع خاصة في القطاع العمومي الذي يستدعي المزيد من الاستجابة لمعايير الحوكمة الرشيدة.

2-2- المحاسبة الإبداعية دوافعها وأساليبها:

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها محاسبة إبداعية” إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ .

حيث تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها تلك المحاسبة التي تنطوي على تقنيات تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية كما "أنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متميزة عن الأداء المالي للشركة وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بالنصوص بل الإخلال بجوهر القواعد والمبادئ المحاسبية"؛ (لطفي، 2013)

كما يعرف Comisken&Mulford المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Charles , Mulford, & Eugene E, 2002)؛ وعليه يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية تلك العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال

-أساليب المحاسبة الإبداعية: قدمت العديد من الدراسات المحاسبية بعض أساليب المحاسبة الإبداعية ومنها: (دوخي، 2014)

- اعتماد أساليب وقواعد محاسبية تؤدي إلى تغيير السياسة المحاسبية بهدف إعطاء الصورة المرغوب فيها للقوائم المالية التي تعرض على مستخدمي هذه القوائم؛
- خلال التسجيلات المحاسبية يمكن للقيود المحاسبية ان تعطى بصورة أخرى للحسابات تؤدي إلى تحسين الانطباع مثل التصريح بالتكلفة التاريخية للموجودات؛
- تقدير المخزونات بصورة تموه المدقق مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح الحقيقية؛
- تحميل مصاريف الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية؛
- تحميل وتضمين المبيعات، عقود بيع غير موجودة مما يؤدي إلى زيادة المبيعات وزيادة الأرباح؛
- تحميل خسائر الفروع إلى الشركات الأم، من أجل تنظيف الصورة العامة للشركة وذلك من خلال التجميع، أي أن الشركة تقوم بمراقبة كل الفروع وبالتالي تجميع الحسابات الهامة من أجل تفادي النتيجة السلبية (الخسارة) أو العكس أي إخفاء القيمة المضافة، لبعض الفروع ويساعد هذا التجميع على ممارسات عديدة في المحاسبة بطريقة إبداعية تؤدي إلى تعديل أو تحقيق الصورة المحاسبية كتغيير تاريخ الاقتناء؛ تحويل فرق الاقتناء إلى عناصر الأصول غير قابلة للإهلاك؛ إهلاك العلامات التجارية؛
- إعادة توزيع الأعباء وتحميلها للتبittات؛ تحميل المصاريف المالية إلى تكلفة إنتاج التبittات؛ اختيار سياسة محاسبية للمؤونات؛ اختيار سياسة للإهلاك وغيرها؛
- تسجيل إيرادات المبيعات المستقبلية فيما تزال عملية البيع غير محققة فعلا؛

- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين مما يؤدي إلى رفع نسبة دوران الزبائن والموردين. (محمد مطر، 2008).

3-2- دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية:

تحتاج الشركات إلى حوكمة رشيدة فعالة لتقليل احتمالية المحاسبة الإبداعية وهذا يعتمد على ضوابط قوية، فعالة وتدقيق مستقل، وهناك أربع مجالات رئيسية تدفع الشركة للاهتمام من أجل التخفيف من مخاطر الاحتيال المحاسبي كضوابط داخلية، توزيع المسؤوليات بين المدير ومجلس الإدارة، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، كما يلي: (Michael, 2011)

-**الضوابط الداخلية:** وتعني وجود الرقابة الداخلية بمعنى توفير بيئة رقابية تمنع احتمال وقوع الأخطاء المالية، ويجب أن تعمل جنبا إلى جنب مع التدقيق الداخلي؛

-**تقسيم المسؤولية بين المدير ومجلس الإدارة:** إن توزيع المسؤولية بين المدير ومجلس الإدارة يمنع ويحد أكثر من ممارسات وأخطاء شخص واحد؛

-**لجنة المدققين:** هي لجنة الإشراف على المراجعين ومن المهم أن تكون مستقلة لكي تكون أكثر فعالية، ومن الضروري أن تجتمع بشكل متكرر وأن يكون أعضائها ذوي خبرة كبيرة، كما يجب ألا يكون أعضائها من أفراد العائلة، الأقارب أو الأصدقاء؛

-**مجلس الإدارة المستقل:** لكي يكون مجلس الإدارة قوي يجب أن يكون مستقل ونفس الشيء يجب ألا يكون أعضائه من أفراد العائلة، الأقارب أو الأصدقاء.

كما هناك من يرى أن لحوكمة الشركات ركائز أساسية (عبد الرزاق و سمير، 2009) كإدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة والتي يمكن للشركات أن تعول عليها في منع الالتواءات المحاسبية التي من شأنها أن توقعها في أزمات مالية حادة وهذا الدور يكمن في: (عبد الوهاب ، 2009)

أ- دور إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: حيث يعتبر التلاعب بالقوائم المالية (البنود) خطرا من المخاطر المالية كالرفع من مخصصات الاهتلاك، المصاريف الإدارية، ربحية السهم، صافي الربح وغيرها، ولذلك فإن حوكمة الشركات من خلال إدارة المخاطر تسهر على توفير معلومات محاسبية بجودة عالية والضبط الجيد لشكل وعرض محتوى المعلومات المالية، مما ينعكس إيجابيا على أداء الشركة.

ب- دور الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يعرف الحيالي الإفصاح بأنه "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة" فمن خلال تعريف الإفصاح نجد أنه يلعب دورا كبيرا في تحقيق الشفافية، ضمان جودة المعلومات، تجنب الفشل في اتخاذ القرارات، تخفيض حالة عدم التأكد وذلك من

خلال ضرورة الإعلام عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة (التبرير عند تغييرها)، الإفصاح عن الربح المستقبلي (التنبؤ) إعلان المعايير المتبعة، النتائج المالية والتشغيلية وكذا السياسات، أساليب توزيع الأرباح. (الخيالي، 2007)

ج- دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعرف الرقابة على أنها " الخطة التنظيمية، الوسائل والإجراءات الموضوعية من قبل المنشأة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنشأة وتطبيق سياسات الإدارة والحفاظ على الأموال والممتلكات واكتشاف الغش والخطأ وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها " (Jean & Maurice, 2000). لذلك فإن الرقابة الداخلية تعتبر كأداة هامة للحد من التلاعبات المحاسبية وذلك من: -التأكد من أن العمليات قد تم تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول؛

-التأكد من أن حيازة الأصول أو التصرف فيها يتم وفقا لترخيص أو اعتماد من قبل الإدارة؛
-التأكد من أن الأصول الموجودة بالدفاتر هي نفسها الموجودة فعلا بالشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة عند حدوث اختلافات؛

-تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف المتعارضة، ولا يسمح لأي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها (مراقبة الموظفين لبعضهم البعض)؛
-مطابقة كشوف حسابات للبنوك مع حسابات البنوك بالدفاتر وإعداد مذكرات التسوية اللازمة ومتابعة المعلومات؛

-اتباع نظام الجرد المستمر للمخزون ومطابقة الأرصدة الدفترية مع نتيجة الجرد وتحديد الفروق وأسبابها؛
-اتباع نظام المصادقات مع الزبائن والموردين حيث تحصل الشركة من الغير على شهادات تثبت صحة أرصدهم التي تظهر في دفاتر الشركة؛

-وجود نظام مستندي سليم؛ ووجود قسم للمراجعة الداخلية بالشركة يعهد إليه بمراجعة وفحص العمليات المثبتة بالدفاتر والتأكد من أن الدفاتر تحتوي جميع ما كان يجب أن يثبت بها؛
-إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين.

فيمكن الجزم أن لحوكمة الشركات دور كبير وفعال في توجيه العمل المحاسبي داخل الشركات مما يمنع الاحتيال، الغش التلاعب، الاستعمال غير الجيد للمحاسبة، من خلال ركائزها وأدواتها ومكانتها في الشركات، فقد أكدت ذلك العديد من الدراسات التي تناولناها سابقا حيث يبين الشكل الموالي مكونات حوكمة الشركات وآليات حدها للمحاسبة الإبداعية.

3- الإطار التجريبي لأثر آليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية سيدي بلعباس

جاء تيار تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي والذي يعتمد في نسبة كبيرة منه على نظام التقديرات وهو ما فتح المجال أمام العديد من التلاعبات المحاسبية سواء من أجل تخفيض الوعاء الضريبي أو لإدارة الأرباح خاصة في بعض المؤسسات العمومية والتي تدعو الوزارات التابعة لها إلى ضرورة مراقبتها والرقابة على ميزانيتها خاصة وأنها لازالت تعرف المزيد من التعثر المالي على الرغم من جهود الدولة في هيكلتها، حيث فرضت وزارة الصناعة تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية وهذا من أجل تقليص أسباب التعثر المالي والاحتلالات المالية والتزوير وممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه جاءت دراستنا من أجل اختبار العلاقة بين متغيري الحوكمة والمحاسبة الإبداعية في المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية بسيدي بلعباس ENIE وهذا من أجل الوقوف على مدى تطبيق آليات الحوكمة ودراية ووعي الموظفين في قسم المحاسبة والمدققين الداخليين والخارجيين بممارسات المحاسبة الإبداعية وطبيعة الأثر بين المتغيرات المستقل والمتغير التابع.

- صدق وثبات أداة الدراسة:

لقد قمنا باختبار صدق الاستبيان عن طريق اختبار معامل ألفا كرونباخ والذي يتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات فإن قيمة المعامل ستكون مساوية للصفر، وعلى عكس ذلك إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، والثبات يقصد به في دراستنا أن هنالك اتساقا في النتائج عند تطبيق أداة الاستبيان مرات عديدة.

جدول رقم (03): نتائج قياس صدق وثبات الإستبانة

المحاور العناوين	عدد العبارات	Alpha
المحور 1: مدى تطبيق مبادئ الحوكمة	13	0.768
المحور 2: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية	13	0.834
المحور 3: فعالية مؤشرات حوكمة الشركات الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية	13	.0.727
المجموع	39	0.837

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

حيث يبين الجدول أعلاه نتائج اختبار ألفا كرونباخ من أجل اختبار صدق وثبات إجابات عينة الدراسة المكونة من 37 فردا، حيث تحصلنا على قيمة ألفا تساوي 0.837، بالنسبة لجميع المحاور وهي نسبة جيدة إحصائيا، كما قمنا أيضا باختبار معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة كما يظهر في الجدول.

-التحليل الوصفي للخصائص الشخصية لعينة الدراسة

جدول رقم (04): تجميع توزيع أفراد العينة حسب النوع، العمر، المستوى التعليمي، المسمى الوظيفي والخبرة

البيان	التكرار	النسبة المئوية (%)	البيان	التكرار	النسبة المئوية (%)
الذكور	23	62.2	دكتوراه	3	8.1
الإناث	14	37.8	محاسب	18	48.6
أقل من 30 سنة	11	29.7	مدقق داخلي	5	13.5
من 31 إلى 40 سنة	17	45.9	مراقب مالي	1	2.7
من 41 إلى 50 سنة	5	13.5	إداري	13	35.1
أكثر من 51 سنة	4	10.8	أقل من 5 سنوات	12	32.4
بكالوريا	5	13.5	من 5 إلى 10 سنوات	15	40.5
ليسانس	10	27	أكثر من 10 سنوات	10	27
ماستر	19	51.4			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات 25SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب النوع جاء بنسب متفاوتة للمستجوبين، حيث بلغت نسبة الذكور 62.2% ونسبة الإناث 37.8%، وهي نسبة أقل مقارنة مع الذكور مما يبين أن أغلبية المستخدمين بالأقسام المستجوبة من فئة الذكور، وهذا راجع إلى أن مهام المحاسبة والمراقبة والتدقيق بين المصالح موكلة للذكور. كما نلاحظ أيضا أن نسبة المشاركة الأكبر في الإجابة على الاستبيان هي من الفئة العمرية (من 31 إلى 40 سنة). بمعدل 17 إجابة ونسبة تقارب 46%، حيث يمكن تفسير هذه النتيجة إلى أن أغلب الموظفين المستجوبين هم من فئة الشباب وذوي الخبرة المتوسطة، خاصة مع صدور النظام المحاسبي المالي الجديد وصدور قانون 10-10، وبالإضافة إلى أن هذه الفئة عايشت مختلف التطورات المتعلقة بإرساء مبادئ حوكمة الشركات، كما أن المؤسسة تنتهج سياسة توظيف الخريجين الجدد وهذا من أجل ضمان مواصلة نشاطها بكفاءة مستقبلا. كما أن أغلب الأفراد المستجوبين هم من حملة شهادة الماستر بنسبة 51.4% وهذا ما يدل على وجود كفاءات بالمؤسسة بعدها نجد نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس تقدر بـ 27% وهو ما يؤكد وعي المستخدمين باستراتيجية المؤسسة المحاسبية والمالية ووعيهم المسبق بأهم ممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد منها كما أن العينة المستجوبة مؤهلة لذلك. كما نجد أن توزيع النسب حسب المسمى الوظيفي قد تراوح بين أعلى نسبة للمحاسبين 48.6% لأن المؤسسة ذات طابع اقتصادي بالإضافة إلى تنوع العمليات المالية والمحاسبية بأقسامها، وما نسبته 35.1% للإداريين و 13.5% للمدققين الداخليين و 2.7% للمراقبين الماليين مما يوضح أنه قد تم استجواب الفئة المعنية بحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية حقا. كما أن توزيع النسب حسب الخبرة المهنية كانت لفئة ما بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 40.5%، بعدها ما نسبته 32.4%

لفئة أقل من 5 سنوات ونسبة 27% للأكثر من 10 سنوات، وهذا يعني أن الأفراد المستجوبين يتمتعون بالخبرة الكافية في مجال عملهم.

- الدراسة الإحصائية ومعالجة الاستبيان

قمنا هنا بإجراء دراسة وصفية إحصائية لمخاور الدراسة المتعلقة بمدى تطبيق آليات حوكمة الشركات ووعي موظفي الأقسام المعنية بممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية. لقد قمنا باختبار اتجاهات إجابات عينة الدراسة إيجابية نحو أسئلة الفقرات المتعلقة بمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث وجدنا أن المتوسط الحسابي محصور بين (3.32-4.00) بانحراف معياري محصور بين (0.66-0.78) بالنسبة للسؤال المتعلق بتطبيق الإفصاح والشفافية للقوائم المالية. بمتوسط حسابي مقدر بـ 3.67 وانحراف معياري مقداره 0.74، بالإضافة إلى أن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في السؤال الثالث جاء بمتوسط حسابي قدره 3.42 وانحراف معياري قدره 0.56، أما السؤال المتعلق بمسؤولية لجنة التدقيق في كشف أعمال الغش المحاسبي فجاء أيضاً بمتوسط حسابي قدره 4.00 وانحراف معياري بقيمة 0.78، كما تطبق المؤسسة أيضاً النظم والقوانين لحماية مصالح الأطراف أصحاب المصلحة عند متوسط قدره بـ 3.78 وانحراف معياري قدره 0.71، وهو ما يؤكد تبني المؤسسة لمبادئ وآليات حوكمة الشركات، غير أنه من الجدير بالذكر أن إجابات أفراد العينة فيما يخص الأسئلة المتعلقة بالمساهمين وأصحاب المصالح كانت حيادية في المؤسسة كونها تعتبر شركة وطنية. أما المحور المتعلق بمدى وعي المستخدمين المعيّنين والمحاسبين والمدققين الداخليين والمراقبين الماليين بممارسات المحاسبة الإبداعية فقد كان المتوسط الحسابي محصوراً بين (2.97-4.00) حيث أن أغلب المستجوبين قد وافقوا وبشدة على الجانب الإيجابي للمحاسبة الخلاقة حيث جاء المتوسط الحسابي في السؤال الأول المتعلق بتحسين نسب السيولة مقدراً بـ 3.64، وانحراف معياري بقيمة 0.71، وفي السؤال المتعلق بمدى متابعة قيم المحاسبة من طرف الإدارة، قدر المتوسط بقيمة 4.00 وانحراف معياري قيمته 0.74، وعليه يمكننا الجزم بصحة الفرضية الأولى التي مفادها أن المؤسسة تتبنى حقا آليات حوكمة الشركات وتفصح بشفافية عن القوائم المالية والعمليات المحاسبية.

كما بينت لنا أيضاً نتائج اختبار اتجاه العينة أن لمؤشرات حوكمة الشركات دوراً كبيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن للتدقيق الداخلي والمراجعة دوراً كبيراً في الحد من الممارسات غير الأخلاقية، كما أن لجان المراجعة والرقابة الداخلية تتابع القوائم المالية وتقوم بدراساتها قبل عرضها على مجلس الإدارة حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بقيمة 3.86 بانحراف معياري مقدر بـ 0.82، كما أن المؤسسة تهتم بدراسة السياسات المحاسبية وتهتم باستقلالية لجنة المراجعة عن الإدارة التنفيذية وجاء متوسط هذه الفقرة بقيمة 3.43 وانحراف 0.89، وفي الأخير تعتبر المؤسسة المعلومات المحاسبية التي تقوم على أسس ومعايير مهنية وأخلاقية

كمحددات لقياس فعالية الحوكمة بما يضمن الشفافية والإفصاح عن قائمة الدخل والمركز المالي للمؤسسة. وعليه فإن نتيجة اتجاهات آراء عينة الدراسة تبين وجود علاقة ارتباط بين مؤشرات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية استنادا على نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وهو ما يدعونا إلى اختبار الارتباط لمصفوفة معامل بيرسون كما يلي.

جدول رقم (05): معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات النموذج

	فعالية مجلس الإدارة	الاستقرار الوظيفي	جودة التنظيمات	المصدقية	المشاركة والمساءلة
ممارسات م الإبداعية	0.625	0.213	0.51(**)	0.81(**)	0.3(**)
			-6	-5	-14
	0.514	0.000	0.001	0.001	0.000
فعالية م الإدارة	1	-0.430	0.81	0.574	0.614
		(**)		(**)	
		0.002	0.612	0.000	0.122
الاستقرار الوظيفي		1	0.256	0.184	0.614 (**)
			0.212	0.565	0.001
جودة التنظيمات			1	(**)	0.231
				0.572	
				0.000	0.062
المصدقية				1	0.417 (**)
					0.000
المشاركة والمساءلة					1
	37	37	37	37	37

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات 25SPSS

يقوم معامل بيرسون بقياس الارتباط بين جميع المتغيرات مع بعضها البعض، حيث تظهر معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وجود ارتباط أكثر من 50% بين بعض المتغيرات المستقلة غير أن هذا لا يؤثر على نتائج الانحدار المتعدد، في حين أن هنالك ارتباط سالب ذو دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين جودة التنظيمات (-0.516) وبين المصدقية (-0.815) وبين المشاركة والمساءلة (-0.314) وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية في حين لا توجد علاقة ارتباط بين باقي المتغيرات المستقلة، وتوجد علاقة ارتباط موجبة بين باقي المتغيرات المستقلة عند مستوى دلالة 1%، وعليه يمكن الجزم على صحة الفرضية الثانية. بأنه توجد علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 1% بين آليات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية وهو ما يبرز دور الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية. عند هذا الحد من البحث لا بد أن نقوم باختبار مدى صلاحية نموذج الدراسة للاختبار كما سيبيئه الجدول أدناه.

أثر استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

اختبار الانحدار المتعدد بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية: المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية بسبدي بلباس نموذجاً

جدول رقم (06): اختبار صلاحية نموذج الانحدار المتعدد لممارسات المحاسبة الإبداعية

القرار	مبادئ الحوكمة					مستوى الدلالة	F	R ²	معادلة الانحدار لممارسات المحاسبة الإبداعية
	المشاركة والمساءلة	المصادقية	جودة التنظيمات	الاستقرار الوظيفي	فعالية مجلس الإدارة				
مقبول	1.124	1.256	1.217	1.315	1.298	0.000	9.821	0.45	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات 25SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول أن نموذج الانحدار مقبول عند مستوى دلالة يقترب من الصفر، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 45% مما يعني أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر إلى حد ما بآليات حوكمة الشركات التي اعتمدها كمتغيرات مستقلة في نموذجنا.

جدول رقم (07): تحليل الانحدار المتعدد الخاصة بأثر حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية

القرار	مستوى الدلالة	T المحسوبة	المعاملات	المتغيرات
غير دال	0.051	(1.826)	(1.826)	الثابت
دال	0.000	4.207	(0.498)	فعالية مجلس الإدارة
غير دال	0.245	0.042	0.006	الاستقرار الوظيفي
غير دال	0.214	(1.415)	(0.218)	جودة التنظيمات
دال	0.002	0.314	(0.216)	المصادقية
دال	0.000	2.167	(0.314)	المشاركة والمساءلة
R ² =0.450				
CA=--1.826 - 0.498BD + 0.006 Stab -0.218 QC - 0.216 Acc + 0.314 Par +ε				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات 25SPSS

حيث أشرنا سابقاً إلى أن التغير في ممارسات المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التغير في آليات ومبادئ حوكمة الشركات بنسبة 45%، وهي نسبة مقبولة عموماً مما يجعلنا نؤكد أن المتغيرات المعتمدة كمتغيرات مستقلة محددة بشيء من الدقة، كما أنه عند اختبار المعنوية لكل متغير نجد أن متغير الاستقرار الوظيفي ومتغير جودة التنظيمات غير دالين، ويمكن تفسير ذلك إلى أن أفراد العينة المستجوبين لا يرون أن الهرم الوظيفي يتناسب مع

تطلعناهم وأن التنظيمات والقوانين الخاصة بمراقبة ممارسات المحاسبة الإبداعية غير كافية، مع تسجيل أثر سالب لممارسات المحاسبة الإبداعية على فعالية مجلس الإدارة والمشاركة والمساءلة عند مستوى دلالة 1%. بمعنى أنه حقا يوجد تأثير سلبي لآليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية وهذا فيما يخص متغير فعالية مجلس الإدارة الذي جاء معنويا حيث أن ارتفاعا بنسبة 1% في الآليات المتعلقة بمجلس الإدارة واستقلالته من شأنه أن يؤثر عكسيا على ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة -49%، كما أن ارتفاعا بنسبة 1% في كل من المصدقية والمشاركة والمساءلة من شأنه التأثير العكسي أيضا على ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة -21% و-31% على التوالي، أما أثر جودة الاستقرار الوظيفي والتنظيمات جاء غير دال إحصائيا عند مستوى 1%. وعليه يمكن الجزم بصحة الفرضية الثالثة بأنه يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى 1% لآليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية سيدي بلعباس.

4-الخاتمة ونتائج اختبار الفرضيات:

بعد توالي الانهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية خاصة بعد تعاقب الفضائح المالية للعديد من المؤسسات العالمية على غرار شركة Enron والتي تحملت مسؤوليتها المالية والمحاسبية شركة تدقيق الحسابات الدولية Arthur Anderson كونها المسؤولة عن تدقيق حسابات الشركة، ومساهمتها في التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية للشركة، مستغلة بذلك توجه السياسات المحاسبية والخيارات المتاحة في القوائم المالية لأغراض تحميل صورة الشركة، غير أن ذلك أثر سلبا عكس ما كان متوقعا مما أدى إلى إفلاس الشركة، وعليه أضحي الاهتمام بممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمدققين والمراقبين ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين والخارجيين ضرورة حتمية من أجل كشف مثل هذه الممارسات والتي بالرغم من كونها في بعض الأحيان تستعمل لأغراض خلاقية ومن أجل تحسين صورة المؤسسة التنافسية إلا أنها قد تستخدم لأغراض غير أخلاقية وعليه وجب إيجاد الآليات والتطبيقات التي تسمح بالرقابة وتعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية وتقليل الخيارات المحاسبية من خلال توحيد المعايير المرجعية للمحاسبة الدولية.

كغيرها من المؤسسات العمومية تحاول المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية ENIE من خلال تبنيتها لآليات الحوكمة إرساء مبادئ هذه الأخيرة وهذا من خلال تجسيد مجموعة من المعايير على غرار تعزيز فعالية مجلس الإدارة واستقلالته وضممان الاستقرار الوظيفي من خلال حماية حقوق المساهمين وجميع الأطراف أصحاب المصلحة وضممان جودة التنظيمات الرقابية من خلال تامين دور التدقيق والرقابة بالإضافة إلى المصدقية والشفافية في عرض القوائم المالية وتفعيل معايير المشاركة والمساءلة بين مستولي ومدراء الأقسام بالمؤسسة. ومن

أجل معرفة أثر آليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية. بمؤسسة ENIE، قمنا باختبار ثلاثة فرضيات من خلال استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة وهذا كما يلي:

الفرضية الأولى: تبني مؤسسة ENIE مبادئ حوكمة الشركات وتفصح بشفافية عن القوائم المالية والعمليات المحاسبية، تم تأكيدها من خلال اختبار اتجاهات آراء أفراد العينة حيث جاءت اتجاهات الإجابات ضمن مجال المتوسط المرجح [3.40-4.20] وأكبر من 4.20 وهو يعتبر كاف لقبول الفرضية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط سلبية بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى دلالة 1%، حيث أكدنا صحة هذه الفرضية بعد القيام باختبار مصفوفة الارتباط بين متغيرات النموذج حيث كانت معاملات الارتباط لبعض المتغيرات سلبية وهو ما يؤكد الأثر العكسي لمؤشرات الحوكمة على الممارسات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند 1% لآليات حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية سيدي بلعباس، حيث قمنا أولاً باختبار مدى صلاحية نموذج الانحدار المتعدد لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي قدرت نسبة ارتباطها بـ 45% وهي نسبة مقبولة إلى حد ما، كما قمنا بإجراء انحدار لمعادلة تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤشرات المستقلة لحوكمة الشركات، حيث جاءت معنوية عند مستوى 1% وذات أثر عكسي على ممارسات المحاسبة الإبداعية لكل من مؤشر استقلالية مجلس الإدارة والمصادقية في الإفصاح والمشاركة والمساءلة وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

-نتائج وتوصيات البحث:

نظراً للتغيرات المتسارعة والتطورات التي شهدتها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة والتي أدت إلى جعل المؤسسات تفكر في تقنيات وتجديدات تسمح بالتكيف والتأقلم ومواكبة هذه التحولات خاصة منها المؤسسات العمومية، والتي صارت عرضة للتعثرات المالية (مؤسسة ENIEM مثلاً) والمشاكل المتعلقة حتى بضمان استمراريتها (توفر السيولة، تسديد أجور العمال، الابتكار) خاصة مع احتدام شدة المنافسة وفي قطاع يتأثر بكل حساسية. بمستوى التطور التكنولوجي والتقدم التقني، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي والحد من التلاعبات المالية والمحاسبية ضروريا خاصة عند لجوء العديد من المؤسسات إلى المحاسبة الخلاقة من أجل تجميل صورتها وتحقيق نتائج أكثر ملائمة أو لأجل تحقيق النمو والاستقرار، فعلى الرغم من كون هذا قد يعتبر سلوكا حكيما إلا أنه قد يكون الهدف منه هو تحقيق أهداف ومصالح ذاتية وانتهازية تتعارض مع أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات خاصة في المؤسسات ذات الطابع الحكومي. حيث جاءت دراستنا لاختبار العلاقة الارتباطية والأثر بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومؤشرات حوكمة الشركات حيث أشارت نتائج حسابات المتوسطات المرجحة إلى اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو تبني آليات حوكمة الشركات ومنه ترسخ ثقافة ووعي بخطورة

ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما عززنا دراستنا باختبارات مصفوفة الارتباط لبرسن التي بينت العلاقة السلبية بين المحاسبة الإبداعية ومؤشرات الحوكمة، كما قدرنا معادلة انحدار تربط بين المتغيرات المستقلة للحوكمة وبعض ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث جاءت أغلب النتائج دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 1% وهذا يرجع أولاً إلى قيامنا باستجواب العينة الملائمة والتي تعي ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة في مؤسسة ذات طابع عمومي وتنشط في بيئة منافسة شديدة، غير أن هذه النتائج الإيجابية التي سمحت لنا بتأكيد فرضيات الدراسة لا تنفي وجود بعض الممارسات التي قد تخفى على المدققين الخارجين، كما أنه لا بد من إعادة النظر في السلطة التقديرية للقوائم المالية والسياسات المحاسبية للمؤسسات العمومية من أجل ضبط هذا النوع من الممارسات الذي قد يستخدم في الكثير من الأحيان لأغراض انتهازية.

5- قائمة المراجع والمصادر

- Alina, B. (2010). CORPORATE GOVERNANCE AND CREATIVE ACCOUNTING: TWO CONCEPTS STRONGLY CONNECTED? SOME INTERSTING INSIGHTS HIGHLIGHTED BY CONSTRUCTING THE INTERNAL HISTORY OF A LITERATURE. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 332-346.
- Branka , R., Ivo , M., & Ivana , K. (2018). CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION. *Ekonomski vjesnik/Econviews*, 193-199.
- Breton, G., & Taffler. (14 November 2005). Creative Accounting and Investment Analyst Responce,. *Institute of Chartered Accountants in England & Wales*, 98.
- Charles , W., Mulford, & Eugene E, C. (2002). The financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices. *John Willy & Sons, Inc*, 3.
- Charreaux, G. (1996, mai). *vers une théorie du gouvernement des entreprises*.(latec, Éd.) lyon , France: lae dijoncreyo.
- Greenbury R. (1995). Directors Rumuneration, Report of staday group chaired by sir richard, Greenbury. *gee publishing Ltd*, 14.
- Jean, B., & Maurice, G. (2000). Perspectives de recherche en contrôle. *Journal de Finéco*, 10, 69.
- Malik A. , Q., & Kiani , D.-e.-S. (2015, November). Creative Accounting: Developing A Model. *Research Journal of Recent Sciences*, . 4(11), 146 -150.
- Michael, J. (2011). Creative accounting, fraud, and international accounting scandals. *John Wiley & Sons.INC.*, 35.

-OECD. (2004). Principles of corporate governance , operation and development. *publication service*, 11.

-ادم محمد ابراهيم الهادي ، عبد المحسن هاتف مجيد، و محمد عبد الله البعاج قاسم. (2017). حوكمة الشركات ودورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على عينة من التقارير المالية للمصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة *الدراسات العليا - جامعة النيلين*، 09.

-بنت محمد بن علي القري ميسون. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة، في المملكة العربية السعودية . المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز.
-البنك الدولي، على الموقع (info.worldbank.org)

-جميلة خرخاش . (2017-2018). اثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية -دراسة إستشرافية - .38. المسيلة، العلوم التجارية، الجزائر.
-شهادة عبد الرزاق، و البرغوثي سمير. (2009). ركائز الحوكمة و دورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية. *الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية* ، (صفحة 14). سطيف.

-شعبان وتيه لطفي. (2013). *المحاسبة الابداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية*.

-عبد الله البسام بسام . (2014). الحوكمة الرشيدة - دراسة حالة العربية السعودية. *بحوث عربية اقتصادية*(26-27)، 181-182.

-فداوي فريد امينة . (فبراير، 2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250. *المجلة الجامعة* ، 243-276.

-مطر محمد، و حسن الحلبي ليندا. (2005). *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

-مقدم يمينة دوخي. (2014). اثر تطبيق المحاسبة الابداعية على القوائم المالية. المؤسسة، 03، 178-189.

-نصر على عبد الوهاب . (2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية والأمريكية (الإصدار الطبعة 01). الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
-وليد ناجي الحيايى. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة.