

حوكمة الشركات و دورها في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولاية سيدي بلعباس-

Corporate governance and its role in reducing creative accounting practices -field study on a group of auditors for the state of Sidi Bel Abbes-

ط.د مالطي سناء¹

¹جامعة الجيلالي ليايس سيدي بلعباس (الجزائر)، ml_sanaa@outlook.fr

تاريخ الاستلام: 26/09/2019 تاريخ القبول: 01/03/2019 تاريخ النشر: 25/06/2020

الملخص: تهدف الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية و دور الحوكمة في الحد من هذه الممارسات، من خلال آلياتها الداخلية كانت أم خارجية و التي تتمثل في لجان التدقيق ، التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لتقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية. و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ذكر منها أن المحاسبة الإبداعية فن يستخدمه المحاسبون من خلال استغلال الثغرات المتواجدة في النظام المحاسبي إلا أن الحوكمة و من خلال آلياتها و المتمثلة في التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي دورا هاما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال فحص نظام الرقابة و التأكد من حسن تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعية و كذا مصداقية المعلومات التي توفرها البيانات أو القوائم المالية و خلوها من جميع أشكال الغش و التلاعب المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية ، حوكمة ، غش محاسبي.

تصنيف JEL: G34 ؛ M41.

Abstract: The study aims to identify creative accounting and the role of governance in reducing these practices through its internal or external mechanisms, which are represented in the audit committees, internal audit and external audit to reduce its impact on users of financial statements.

the study concluded that creative accounting is an art used by accountants by exploiting the gaps in the accounting system, however, governance and its mechanisms of internal audit and external audit play an important role in reducing the creative accounting practices by examining the control system and ensuring the proper management of the procedures established as well and the reliability of the information provided from the financial statements or statements and it's free from all forms of fraud and accounting manipulation.

keyword: creative accounting, governance, accounting manipulations.

Jel Classification Codes : G34 ; M41.

I. تهييد:

إن انتشار ظاهرة تعثر الشركات و تزايد حالات الانهيارات المالية كشركة انرون و وورلدكوم أدى إلى زعزعة ثقة المساهمين في القوائم المالية ، إذ قامت هذه الشركات بالتلاعب بالأرقام المحاسبية لتجميل صورتها من خلال ما يعرف بالحاسبة الإبداعية .
و نظرا للأهمية البالغة للمعلومات المحاسبية و تزايد عدد مستخدميها و الدور الذي تلعبه في اتخاذ القرار السليم ، ازداد الاهتمام لتوفير حلول أو أساليب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و لهذا ظهر ما يسمى بالحوكمة ، فهي تقوم من خلال آلياتها الداخلية كانت أم خارجية بالتقليل من الممارسات الاحتياطية من خلال دورها الرقابي و الإشرافي .

و عليه تتمحور اشكالتنا في معرفة:

هل تساهم آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة سيتم طرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يساهم التدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: تساهم لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: للتدقيق الخارجي دورا هام في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة:

1- أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبن (2019) تحت عنوان " مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية – دراسة حالة مجمع صيدال- "

تهدف الدراسة إلى التعرف على إبراز دور الحوكمة في تحقيق جودة التقارير المالية، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في:
- تؤثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، كما تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات.

- إن التزام مجلس الإدارة بمبدأ من مبادئ الحوكمة المتمثل في احترام حقوق أصحاب المصالح يؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية.

2- بين زعمة سليمة، بصري ريمة، تقرارات يزيد (2018) ، تحت عنوان " التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة نظرية تحليلية- "

تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية التدقيق الخارجي باعتباره آلية من آليات الحوكمة في الرفع من جودة المعلومة المحاسبية، و عليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يساهم المدقق الخارجي من خلال فحصه للقوائم المالية إلى الرفع من موثوقية و مصداقية القوائم المالية و كذا الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- جودة المعلومة المالية من جودة عملية التدقيق في معلومتها و مدى مطابقتها للمعايير المتفق عليها.

- قيام المدقق الخارجي بمهامه بكل كفاءة و استقلالية يساهم في الرفع من جودة المعلومة المحاسبية.

3- مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني أسماء (2017)، تحت عنوان " دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و عليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- اختلف الباحثون فيما بينهم حول مفهوم حوكمة الشركات و لكن اتفقوا على مساهمتها في الرفع من كفاءة المؤسسة.

- يعد الإفصاح المحاسبي وسيلة من بين الوسائل التي ترفع من مصداقية المعلومة المحاسبية و شفافيتها، بالإضافة إلى اعتباره أداة من بين الأدوات التي تساهم في الحد من التضليل المحاسبي.

- لحوكمة الشركات دور فعال من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- محمد دينوري سالمي، فاطمة علاق (2017)، تحت عنوان " دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية – دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي- "

تهدف الدراسة إلى تحديد دور المراجع الخارجي من خلال أدائه لمهمته إلى الكشف و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و على هذا الأساس توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في:

- أداء المدقق الخارجي لمهمته بكفاءة و مستوى عالي يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا يؤثر التخصص الأكاديمي أو سنوات الخبرة للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 5- بن عواق شرف الدين أمين (2015)، تحت عنوان " تطبيقات حوكمة الشركات و دورها في محاربة الفساد المالي و الإداري - تجارب دولية رائدة-".

لقد كان للتعثرات المالية و انخيار كبرى الشركات دور كبير في ظهور مفهوم الحوكمة، و عليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يعد مفهوم حوكمة الشركات ركيزة من الركائز التي تبني عليها خطط و استراتيجيات كبرى الشركات خاصة المتعددة الجنسيات.
- يساهم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري و كذا الحد من ظاهرة هروب رؤوس الأموال.

محاور الدراسة:

للإجابة على الإشكالية و محاولة منا الإلمام بالموضوع سوف نتطرق إلى:

التعرف على محاسبة الإبداعية، مختلف الأساليب المستخدمة و دوافع استعمالها.

التعرف على الحوكمة و آلياتها بالإضافة إلى دور آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

القيام بدراسة الميدانية على مجموعة محافظي الحسابات من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات.

1.I المحاسبة الإبداعية

1.1.I مفهوم المحاسبة الإبداعية:

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الأطراف ذات الصلة (لمحاسبين و المراجعين) نتيجة للآثار التي تتركها هذه المحاسبة على التقارير المالية للشركات ، مما عجل بمحاولة ضبط مفهوم واضح و دقيق لهذا المصطلح ، من ثم إيجاد السبل الكفيلة للحد من هذه الآثار، و عليه نحاول استعراض أهم التعاريف الحديثة للمحاسبة الإبداعية:

حيث عرفها (ناصر Naser) من وجهة نظر أكاديمية بأنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها" (naser, 1992, p. 4)

كما عرفها brijeshyadav: المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة من خلال الاستفادة من القواعد القائمة و/أو تجاهل البعض أو كل منها. (yadav, 2013, p. 181)

عرفها syedzulfiqar: تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام الموضح عنها ، بحيث و بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة. (syed zulfiqar, 2011, p. 531)

أيا كانت هذه التعاريف و مهما كان الاختلاف في صياغتها ، فمنهم من يسميها بالمحاسبة الاحتمالية أو الإبتكارية أو الإبداعية إلا أنها اتفقت في المضمون على أنها تشير إلى استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتظليل مستخدمي التقارير المالية و تحقيق أهداف أصحاب المصلحة.

2.1.I أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة: (فليح و جميل، 2011، الصفحات 366-369)

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم و تحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه ، و تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية و التلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تسمح بظهور الأداء المالي بشكل جيد و طبيعي يبعد أية شكوك ، انتقادات أو تساؤلات موجهة لإدارة الشركة ، و من أهم الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية :

● أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع أي منذ بداية الالتزام و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

- تسجيل إيراد مزيف وهمي أو تسجيله أكثر من مرة و قيام إدارة الشركة بزيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي تكون فيه صورتها و أداءها المالي سيئ و هو الأسلوب الأكثر شيوعا.
- نقلا لمصاريف الجارية إلى فترات محاسبية أو لاحقة و هو عبارة عن تسجيل مصاريف تخصم مباشرة من الدخل و الناتجة عن نقل المصاريف الجارية ذات منافع قصيرة الأجل كالرواتب و الإعانات و أخرى ذات المنافع طويلة الأجل كالاكتلافات.
- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:
- تكمن أهمية الميزانية فيما توفر من معلومات حول طبيعة و حجم الموارد المتاحة لدى الشركة و التزاماتها اتجاه المقرضين و المالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، إلا أنها لا تخلو من عدة نقائص تمنح لإدارة الشركة فرصة للتلاعب و ذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي من خلال:
- الأصول غير الملموسة: من خلال المبالغة في تقييم بنود هذه الأصول بما يخالف الأصول و القوانين المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية.
- الأصول الثابتة: من خلال عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية.
- النقديات : من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة.
- الذمم المدينة: من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة لتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، كتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة لتحسين سيولة المنشأة.
- الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها ، مثل إثبات الإيرادات لمتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل صدور الحكم فيها.
- اعتبار المخزون بضاعة راكدة ، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها ، و تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.
- حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.
- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية :
- من بين الأساليب التي يمكن للمحاسب استخدامها ما يلي:
- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية ، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس، و هذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر و لا تغير في القيم النهائية.
- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية للتهرب جزئيا من دفع الضرائب ، كتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية و كذا العمليات الغير مكتملة.
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، من خلال تصنيف الأسهم المملوكة للشركة أسهما تجارية.
- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:
- تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية ، حلقة ربط بين قائمتي الدخل و المركز المالي ، تتحدد من خلال رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بند حقوق الملكية من بداية الفترة المالية حتى نهايتها ، لهذا تعتبر هذه البنود أكثر عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه و كذا رأس المال المكتسب ، إذ تستعمل هذه الممارسات لإعادة تقدير الأخطاء أو خسائر السنوات السابقة و أرصدة العملات الأجنبية.

I.1.3 دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: (بدر الزمان و صديقي، 2015، صفحة 62)

تعتبر الأهداف المحققة من استخدام المحاسبة الإبداعية و تعدد البدائل و كذا التغيرات التي تتركها الأنظمة المحاسبية من أهم الدوافع التي تسمح للمحاسبين باستخدامها، من أهم الدوافع ما يلي:

✓ تحقيق أرقام محددة للأرباح : قد تلجأ الشركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية لغاية تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه أو لمواكبة توقعات المحللين الماليين في الأسواق ؛

✓ الحصول على تمويل أو المحافظة عليه : في حال وقوع الشركة في أزمة سيولة مالية ، تلجأ إلى استخدام المحاسبة الإبداعية من خلال إعادة تمويل نفقاتها و التزاماتها ، لتحسين نتيجة النشاط و الموقف المالي محاسبيا و ليس حقيقيا بهدف تحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية؛

✓ التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق : تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة كون الظروف التشغيلية و الاستثمارية لا تسمح لها بتحقيقها طبيعيا ، مما له تأثير إيجابي على سمعة الشركة؛

✓ التهرب الضريبي : يعتبر أهم دافع لاستخدام المحاسبة الإبداعية و هذا من خلال تزكية المساهمين و التعاون مع المدققين الخارجيين.

2.I الحوكمة وآلياتها

1.2.I مفهوم الحوكمة :

✓ مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات و المساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة و توجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة ، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة. (أحمد، 1999، صفحة 7)

✓ تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها ذلك النظام الذي يتم خلاله توجيه وإدارة الشركات ، و يحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين و المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء. (oecd, 1999, p. 2)

- تعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها. (alamgir, 2007, pp. 7-8)

نستنتج من خلال هذه التعاريف ، أن الحوكمة نظام حماية يسمح بحماية حقوق المساهمين و الحفاظ عليها من خلال الإفصاح و الشفافية في المعلومات عامة و المالية خاصة مما يسمح بتحقيق نمو مالي.

2.2.I خصائص الحوكمة : (حماد، 2005، صفحة 23)

للحوكمة عدة خصائص نحد منها:

1. الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
2. الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
3. الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛
4. المساءلة: إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
5. المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
6. العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة؛
7. الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

3.2.I أهداف حوكمة الشركات: (oecd، 1999، صفحة 3)

تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

1. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها؛
2. تحسين أداء الشركات؛
3. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة و المساهمين؛
4. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها؛

5. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا.

4.2.I آليات الحوكمة:

تصنف آليات الحوكمة إلى آليات داخلية و آليات خارجية :

• الآليات الداخلية:

– مجلس الإدارة: (رقية، كرامة، و فاطمة، 2012، الصفحات 18-19)

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة كونه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء و مكافأة الإدارة العليا ، كما يعمل على تحديد إستراتيجية المؤسسة و تقديم الحوافز للإدارة مراقبة سلوكها و تقويم أدائها و بالتالي تعظيم قيمة الشركة و حتى تكون هذه المجالس فعالة ، يجب أن تكون مؤهلة للعمل لمصلحة الشركة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاجتماعية للشركة ، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن الشؤون السياسية و البيروقراطية.

وللقيام بواجباته في مجال الرقابة يقوم بتكوين مجموعة من اللجان من بين أعضائه الغير تنفيذيين:

لجنة التدقيق: لقد أصبحت لجنة التدقيق مجال اهتمام الهيئات العلمية الدولية والمحلية المتخصصة والباحثين من خلال مكانتها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي و دعمها لوظيفة التدقيق الخارجي و استقلاليتها.

لجنة المكافآت: حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال الشركات المملوكة للدولة ، يجب أن تكون المكافآت مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة بهدف المحافظة على مصالح الشركة على الأمد البعيد كما تتمثل وظيفة اللجنة في تحديد الرواتب و المكافآت و المزايا الخاصة بالإدارة العليا.

لجنة التعيين: تعمل على تعيين أفضل المرشحين المؤهلين و تقويم مهارتهم باستمرار و توشي الموضوعية في مجال التوظيف و كذلك الإعلان عن الوظيفة.

– التدقيق الداخلي

عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والمستشارين الداخليين IFACI، بأنه نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة. (الصمد، 2009، صفحة 52)

يلعب التدقيق الداخلي دورا حيويا في تحديد مدى بقاء ، نمو و استمرار المؤسسات ، إذ يقوم بفحص مقومات النظام المحاسبي للمؤسسات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق وظيفتي القياس و الإفصاح المحاسبي بجودة عالية ، كما يختص باختبار مدى دقة المعلومات المالية و التشغيلية فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات و التأكد من كفاءتها و فعاليتها و اختبار مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و النظم و الأوامر الإدارية الموضوعية. (محمد، 2005، صفحة 28)

• الآليات الخارجية للحوكمة : (بروش و دهيمي، 2012، الصفحات 15-16)

– منافسة سوق المنتجات (الخدمات) و سوق العمل الإداري :تعد من بين الآليات المهمة للحوكمة الشركات بحيث أكد كل من (hess and impavido) على ذلك ، فعدم قيام الإدارة بعملها على أكمل وجه سيؤدي بها إلى الإفلاس، الأمر الذي سيكون سلبيا على المدير و أعضاء مجلس الإدارة و بالتالي نلاحظ أن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهدد من سلوك الإدارة.

– الاندماجات و الاستحواذات : تعد الاندماجات و الاستحواذات من بين الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركة في أنحاء العالم ، يشير كلا من جون و كيديا على وجود العديد من الأدبيات التي تؤكد على ضرورة آلية الاكتساب في الولايات المتحدة مثلا ، فبدونها لا يمكن التحكم في سلوك الإدارة بشكل فعال بحيث أنه في غالب الأحيان يتم التحلي عن خدمات الإدارات في حال الأداء المنخفض.

أما فيما يخص منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية فتشير إلى أنه تم الاستفادة من هذه الآلية بعد منح الشركات المملوكة للدولة نوعا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات منها قرار الاستحواذ الاندماج.

- **التدقيق الخارجي** : يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة ، إذ يساعد المدقق الخارجي هذه الشركات تحقيق المساءلة و النزاهة و زرع الثقة في نفوس أصحاب المصالح.

يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف ، التبصر والحكمة ، ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات ، العمليات والنتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

- **التشريع والقوانين**: غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة .

- **فتح إصدار قانون ساربون أكسلي سنة 2002** ، أصبح القانون الفيدرالي الأكبر لحوكمة الشركات بحيث قام بإصدار متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة تمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة ، كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي و المصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لربائنها للجنة التدقيق.

I.3 دور آليات الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

I.3.1 لجان التدقيق و دورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: (جمادة، 2010، صفحة 104)

تقوم لجان المراجعة بمساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم الحاسوبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين الخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى و تتنوع على أساس نوع و درجة تعقيد حجم الأعمال .

و بالتالي يكمن دور لجان المراجعة في أربع مجالات ألا وهي:

- ✓ الإشراف و الرقابة على التقارير المالية وفحصها؛
- ✓ دعم وظيفة المراجعة الخارجية؛
- ✓ دعم وظيفة المراجعة الداخلية؛
- ✓ دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

و عليه نستنتج أن للجان المراجعة دورا هاما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الوظائف المخولة لها.

I.3.2 التدقيق الخارجي و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: (لطفي، 2005، صفحة 20)

يمكن القول أن مهنة التدقيق قد نشأت تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي وحتى يتم تقديم هذا الأخير، يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك الأدلة مع المعايير المقررة، على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق و بعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

و في الأخير نستنتج أنه من مسؤولية المدقق، أن يوضح لمستخدمي المعلومة المحاسبية أن القوائم المالية خالية من أي أخطاء أو ممارسات احتيالية.

II. الدراسة الميدانية

سنحاول من خلال الدراسة الميدانية، التعرف على مدى مساهمة آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

II.1 منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على ما إذا كانت آليات الحوكمة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و تحليلها عن طريق برنامج إحصائي spss.

2.II مجتمع عينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) لولاية سيدي بلعباس، حيث تم توزيع 40 استبانة على المجتمع محل الدراسة، و قد تم الاعتماد عليها من أجل القيام بالدراسة و اختبار صحة الفرضيات.

3.II أداة الدراسة :

قام الباحثان بإعداد استبيان وفق سلم ليكارت الثلاثي ، حيث تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين :
القسم الأول : يخص المتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة و المتمثلة في الجنس ، المؤهل العلمي و سنوات الخبرة
القسم الثاني: عبارة عن محورين يتم فيهما اختبار صحة الفرضيات.

4.II صدق و ثبات الاستبانة :

لقد تم التحقق من صدق و ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ (alpha chronbak).

الجدول 01: قياس معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور 01 و المحور 02 و المحور 03	11	0.87

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح لنا من خلال الجدول أن معامل ثبات أداة الدراسة مرتفع حيث قدر ب 0,87 ، و عليه نستنتج أن المعطيات قابلة للتحليل الإحصائي.

5.II تحليل المتغيرات الديموغرافية :

الجدول 02: توزيع الأفراد حسب عينة الدراسة

الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	36	90
أنثى	4	10
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الباحثان باستخدام برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أن فئة الذكور تغلب فئة الأنثى، حيث قدرت فئة الذكور ب 90 % على عكس فئة الأنثى التي قدرت ب 10% و هذا راجع لطبيعة العمل.

جدول 03 : توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسب المئوية %
من 30 إلى 40 سنة	20	50
من 40 إلى 50 سنة	15	37,5
50 سنة فما فوق	5	12,5
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الباحثان باستخدام برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أن نسبة السن من 30 إلى 40 سنة، قدرت ب (50%) تليها الفئة التي يتراوح عمرها ما بين 40 إلى 50 سنة ب (37,5%) و أخيرا الفئة التي تتجاوز 50 سنة ب(12,5%)، و عليه نستنتج أن أغلبية الفئة محل الدراسة تتمتع بالخبرة المهنية المطلوبة.

جدول 04 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
62,5	25	ليسانس
27,5	11	ماستر
10	4	دكتوراه
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان

باستخدام برنامج spss.

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه ، أن نسبة حاملي شهادة الليسانس هي أعلى فئة بنسبة (62,5%) تليها في المرتبة الثانية حاملي شهادة الماستر بنسبة (27,5) و أخيرا حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة (10%) و هذا راجع للشروط الواجب توفرها للحصول على اعتماد مزاوله المهنة .

جدول 05 : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة %	التكرار	الخبرة
45	18	من 5 إلى 10 سنوات
42,5	17	من 10 إلى 15 سنة
12,5	5	أكثر من 15 سنة
100	40	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثان باستخدام برنامج spss.

نلاحظ من الجدول أن نسب الفئتين من 5 إلى 10 سنوات و من 10 إلى 15 سنة متقاربة حيث قدرت نسبة الأولى ب 45%، بينما قدرت نسبة الثانية ب 42,5% و في المرتبة الأخيرة الفئة التي تتجاوز خبرتها 15 سنة ب 12,5%، و هذا ما يؤكد النتائج السابقة للفئة العمرية.

6.II التحليل الإحصائي و اختبار الفرضيات :

مهدف هنا لتحليل نتائج الدراسة الميدانية عن طريق التحليل الإحصائي ، وذلك من خلال الاعتماد على النسب المتقوية و التكرارات و الوسط الحسابي و الانحراف المعياري ، و بغية تحقيق هذا الغرض استخدمنا مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد اتجاه الإجابات من خلال الاعتماد على مقياس متدرج ، موافق 3 إلى غير موافق 01 أي أن عدد البدائل هو 3-1=2

و بالتالي يصبح طول الفئة هو $0.67 = 3/2$ و منه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجاباتها كالتالي:

الجدول 06: طول الفئة حسب مقياس ليكارت الثلاثي.

المستوى	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.67
محايد	من 1.67 إلى 2.34
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر : من إعداد الباحثان

و لاختبار صحة الفرضيات قمنا باستخدام اختبار (T - test)، حيث قمنا بوضع فرضيتين وهما:

الفرضية الصفريية (H0) و الفرضية البديلة (H1).

ولكي نستطيع الحكم، فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية والتي تساوي: 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:
 الحالة الأولى: إذا كان (Sig2 - tailed) < 0.05 فإننا نقبل H0 ونرفض H1.
 الحالة الثانية: إذا كان (Sig2 - tailed) > 0.05 فإننا نرفض H0 ونقبل H1.

1.6.II التحليل الإحصائي

الجدول 07: اختبار صحة الفرضية الأولى

الاتجاه	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	التكرار	العبارات
						النسبة	
موافق	0,64	2,70	4	4	32	التكرار	يتأكد المدقق الداخلي من احترام حقوق صغار حملة الأسهم
			10	10	80	النسبة%	
موافق	0,56	2,80	3	2	35	التكرار	يقيم المدقق الداخلي مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة المؤسسات
			7,5	5,0	87,5	النسبة%	
موافق	0,22	2,95	0	2	38	التكرار	امتلاك المدقق الداخلي للمؤهل العلمي و العملي فيما يخص معايير التدقيق يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			0	5,0	95,0	النسبة%	
محايد	0,93	2,12	15	5	20	التكرار	يعمل المدقق الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			37,5	12,5	50	النسبة%	
موافق	0,46	2,64	المجموع				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

لقد تحصلت عبارة "امتلاك المدقق الداخلي للمؤهل العلمي و العملي فيما يخص معايير التدقيق يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة 01. بمتوسط حسابي يقدر ب 2,95 ، بينما حازت عبارة "يقيم المدقق الداخلي مدى التزام المؤسسات بمبادئ حوكمة المؤسسة" على المرتبة 2 بمتوسط حسابي يقدر ب 2,80، كما احتلت فقرة "يتأكد المدقق الداخلي من احترام حقوق حملة الأسهم" على المرتبة 03 بمتوسط حسابي يقدر ب 2,70، و في الأخير احتلت فقرة "يعمل المدقق الداخلي على تطوير نظام الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر ب 2,12، حيث حازت أغلبية الفقرات على الموافقة كون التدقيق الداخلي من بين الآليات التي تساهم بطريقة فعالة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية و التأكد من تطبيق الإجراءات المتفق عليها.

الجدول 08: اختبار صحة الفرضية الثانية

العبارات	التكرار	موافق		محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		النسبة %	النسبة %					
تتأكد لجنة التدقيق من توفر الإفصاح الكافي و الشفافية في التقارير المالية.	التكرار	31	2	7	2,60	0,70	موافق	
	النسبة %	77,5	5,0	17,5				
من مسؤولية لجنة التدقيق التأكد من الغش و التزوير المحاسبي	التكرار	22	9	9	2,32	0,82	محايد	
	النسبة %	55,0	22,5	22,5				
تساهم لجنة التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	التكرار	30	0	10	2,50	0,87	موافق	
	النسبة %	75,0	0	25,0				
المجموع					2,47	0,74	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد تحصلت عبارة "تتأكد لجنة التدقيق من توفر الإفصاح الكافي و الشفافية في التقارير المالية" على المرتبة 01 بمتوسط حسابي يقدر ب 2,60، بينما حازت فقرة "تساهم لجنة التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة 02 بمتوسط حسابي يقدر ب 2,50، أما المرتبة الأخيرة تحصلت عليها عبارة "من مسؤولية لجنة التدقيق التأكد من الغش و التزوير المحاسبي" بمتوسط حسابي يقدر ب 2,32، حيث تحصلت أغلبية الفقرات على الرأي الموافق، نظرا لأهمية لجان التدقيق في المؤسسات فهي تعمل على توفير الإفصاح و الشفافية في المعلومة المالية بالإضافة إلى توفير الاستقلالية لكل من المدقق الداخلي و الخارجي، الأمر الذي يؤدي إلى الرفع من جودة المعلومة المالية و التقليل من ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

الجدول 09: اختبار صحة الفرضية الثالثة

العبارات	التكرار	موافق		محايد	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		النسبة %	النسبة %					
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح على معلومتها.	التكرار	36	2	2	2,85	0,48	موافق	
	النسبة %	90,0	5,0	5,0				
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الوثائق و التسجيلات المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	التكرار	37	0	3	2,85	0,53	موافق	
	النسبة %	92,5	0	7,5				
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من صحة القوائم المالية و خلوها من ممارسات	التكرار	34	3	3	2,77	0,57	موافق	

			7,5	7,5	85,0	النسبة %	الحاسبة الإبداعية.
موافق	0,81	2,47	8	5	27	التكرار	يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش و التزوير في تقريره النهائي.
			20,0	12,5	67,5	النسبة %	
موافق	0,43	2,73	المجموع				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss.

لقد تحصلت عبارة "يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الوثائق و التسجيلات المحاسبية للحد من ممارسات الحاسبة الإبداعية" على المرتبة 01 بمتوسط حسابي يقدر ب 2,85، أما المرتبة 02 تحصلت عليها عبارة "يتأكد المدقق الخارجي من قيام الشركة بالإفصاح على معلومتها". بمتوسط حسابي يقدر ب 2,85، فيما يخص المرتبة 03 فقد تحصلت عليها فقرة "يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من صحة القوائم المالية و حلوها من ممارسات الحاسبة الإبداعية". بمتوسط حسابي يقدر ب 2,77، أما المرتبة 04 و الأخيرة تحصلت عليها عبارة "يقوم المدقق الخارجي بتدوين ظاهرة الغش و التزوير في تقريره النهائي". بمتوسط حسابي يقدر ب 2,47، حيث تحصلت جميع الفقرات على الموافقة كون التدقيق الخارجي من بين الآليات التي تعمل على الحد من ممارسات الحاسبة الإبداعية من خلال تأكدها من التسجيلات و الوثائق المحاسبية و حلوها من ظاهرة الغش و التزوير، فمهمة المدقق الخارجي تتمثل في المصادقة على صدق القوائم المالية.

II.2.6 اختبار صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى: يساهم التدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية الصفرية: لا يساهم التدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يساهم التدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: تساهم لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية الصفرية: لا تساهم لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: تساهم لجنة التدقيق في التقليل من ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: للتدقيق الخارجي دورا هام في تقليل ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية الصفرية: لا يساهم التدقيق الخارجي في تقليل ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يساهم التدقيق الخارجي في تقليل ممارسات الحاسبة الإبداعية.

الجدول 09: اختبار صحة الفرضيات

المحاور	قيمة t	درجة الحرية F	Sig
المحور 01	8.793	39	0.000
المحور 02	-0.213	39	0.833
المحور 03	3.427	39	0.001

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss

فيما يخص الفرضية الأولى: نلاحظ من الجدول أن قيمة sig=,000 أقل من قيمة الدلالة الافتراضية المقدر ب 0.05 و بالتالي نقبل الفرضية البديلة و نرفض الفرضية الصفرية التي تؤكد على أن التدقيق الداخلي يساهم في الحد من ممارسات الحاسبة الإبداعية من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و عليه نقبل الفرضية الأولى.

أما الفرضية 02: فنلاحظ كذلك أن قيمة $sig=0,833$ أكبر من قيمة الدلالة الافتراضية المقدرة ب 0.05 و بالتالي نقبل الفرضية الصفرية و نرفض الفرضية البديلة التي تؤكد على أنه لا يوجد للجنة التدقيق أي دور للحد من ممارسات الإبداعية و عليه نرفض الفرضية الثانية.

أما الفرضية الثالثة: فنلاحظ كذلك أن قيمة $sig= 0,001$ أقل من قيمة الدلالة الافتراضية المقدرة ب 0,05 و عليه نقبل الفرضية البديلة و نرفض الفرضية الصفرية التي تؤكد على أن للتدقيق الخارجي دورا هاما في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية و عليه نقبل الفرضية الثالثة.

III. النتائج و مناقشتها:

من خلال الدراسة الميدانية نستنتج النتائج التالية:

- للتدقيق الداخلي دور أساسي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و الحرص على تطبيق الحوكمة و مبادئها.

- رغم إشراف و رقابة لجان التدقيق على التقارير المالية و كذا تفحص أعمال المدقق الداخلي و الخارجي و الحرص على استقلاليتهم إلا أنها لا تعمل على الحد من ممارسات الإبداعية.

- للتدقيق الخارجي دور مهم في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، كون الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي هو التأكد من صحة و صدق القوائم المالية و خلوها الغش و التدليس.

IV. الخلاصة:

وختاماً فإن المحاسبة الإبداعية يجب اعتبارها سلوكاً غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم ، وذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل و خارج المنشأة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آتية و قصيرة الأجل و تتعود بالإساءة الكبيرة والتي لاتحمد عقباها لاحقاً على تلك الفئة و باقي أصحاب المصلحة، لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات و الممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية و الموثوقية. كما أن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية صعبة و معقدة ، و عليه فتعزيز آليات حوكمة الشركات يساعد بشكل كبير في الكشف عن تلك الممارسات لارتباط الآليات ارتباطاً وثيقاً بجودة التقارير المالية و فعالية عملية المراقبة.

- الإحالات و المراجع:

1) Naser.K. and M. Pendlebury (1992), A Note on the use of Creative Accounting, British Accounting Review 24, p 4.

2) أمين السيد أحمد لظفي (2005)، مسؤوليات و إدارات المدقق في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة ، الدار الجامعية الإسكندرية، ص20.

3) بدر الزمان حمقاني (2015)، مسعود صديقي ، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية و إجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013 ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 08 ، ص62.

4) بروش زين الدين، دهيمي جابر (06 و 07 ماي 2012)، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي ، ص 15-16.

5) حساني رقية ، مروة كرامة (06 و 07 ماي 2012)، حمزة فاطمة ، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد الإداري و المالي ، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص 18-19.

6) حسن فليح مفلح القطيش(2011) ، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة المدرجة في بورصة عمان، جامعة الإسراء ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الجامعة العدد 27 ، ص 366-369.

- (7) رشا حمادة (2010)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص 104.
- (8) طارق عبد العال حماد (2005)، حوكمة الشركات (المفاهيم –المبادئ– التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 23.
- (9) عشموي محمد (14-16 سبتمبر 2005)، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مصر المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 28.
- (10) عمر عي عبد الصمد (2009/2008)، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، ص 52.
- (11) محمد أحمد إبراهيم (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية–، مجلة الدراسات والبحوث لتجارية، جامعة الزقازيق – بنها – العدد الأول، ص 07.
- 12) Alamgir (2007), Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, p 7 – 8.
- 13) Brijesh Yadav (2013), Creative Accounting: A Literature Review, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol 1, No. 5, P 181.
- 14) OECD (1999), Principles of Corporate Governance. , Organization for Economic- Operation and Development publications Service, p 02, 03.
- 15) Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq (2011), Use or Abuse of Creative Accounting Techniques, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, N⁰ 6, P531.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

مالطي سناء، (2020)، حوكمة الشركات و دورها في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولاية سيدي بلعباس، مجلة المؤسسة، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر : جامعة الجزائر-3، ص.ص 425-438.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعينين وفقا لـ رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - مع الاشتراق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - مع الاشتراق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license** (CC BY-NC 4.0).