

دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات somiphos بتبسة

The role of internal corporate governance in the reduction of negative practices of creative accounting**- Case study of the National Phosphate Mines Corporation Somiphos tebessa-**

د. ونام ملاح

جامعة العربي التبسي – تبسة – wieme.mellah@univ-tebessa.dz

تاريخ النشر: 2019/06/14

تاريخ القبول: 2019/05/27

تاريخ الاستلام: 2019/03/02

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التركيز على آلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، نظرا لأهميتها في الاقتصاد الوطني، وقد تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات، ومن ثم تحليلها باستخدام برنامج spss v20. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، أي أنه كلما كان تطبيق آليات الحوكمة الداخلية فعال داخل المؤسسة الوطنية للمناجم تبسة كلما قل ذلك من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات، آليات الحوكمة الداخلية، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، المحاسبة الإبداعية.

تصنيف JEL: G34, M41, M42

Abstract:

This study aimed to identify the impact of internal governance mechanisms to reduce the negative effects of creative accounting practices, through focusing on the mechanism of the Governing Council, Internal Audit and Audit Committee. To achieve this objective, the National Phosphate Mines Corporation in tebessa was selected due to its importance in the national economy. The questionnaire has been relied as a data collection tool, and then analyzes it using a program spss v20. The study found that there is a statistically significant relationship between internal governance mechanisms and the reduction of creative accounting practices at a significant level ($\alpha \leq 0.05$).

Keywords: Corporate governance, internal governance mechanisms, Governing council, internal audit, audit committee, creative accounting.

Jel Classification Codes : G34, M41, M42.

Résumé :

Cette étude a comme objectif d'apprécier l'impact de l'application des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction des pratiques négatives de la comptabilité créative. En se concentrant sur le conseil d'administration, l'audit interne et le comité d'audit. Pour ce faire, on a choisi l'entreprise SOMIPHOS Tébessa et on a adopté un questionnaire comme outil de collecte des informations, et puis il était analysé à l'aide d'un programme spsv20. L'étude a abouti à considérer l'existence d'une relation statistique significative entre les mécanismes internes de gouvernance et la réduction des pratiques négatives de la comptabilité créative dans SOMIPHOS, à un niveau significatif ($\alpha \leq 0.05$)

Mots-clés: Gouvernance des sociétés, mécanismes internes de gouvernance, conseil d'administration, audit interne, comité d'audit, comptabilité créative.

Codes de classification de Jel: G34, M41, M42.

1. مقدمة:

لقد عرف النظام الرأسمالي أزمات مالية واقتصادية عديدة، أدت إلى انهيار عدة شركات كبرى، وكان ذلك نتاجا لجملة من الممارسات اللاأخلاقية، من فساد مالي ومحاسبي وإداري، ما جعل الدول تسعى لتبني نظام رقابي فعال لتفادي هذه الأزمات، يتمثل في تطبيق حوكمة الشركات.

ولأن المحاسبة بمخرجاتها تمثل المرآة العاكسة لوضعية أي مؤسسة من خلال عرض قوائمها المالية، ونظرا لوجود ثغرات قانونية تمكن من تجميل النتائج بغرض تحسين مركزها المالي، أو لخدمة صالح طرف معين داخل المؤسسة، وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

ونظرا لما قد ينتج من سلبيات في ممارسة المحاسبة الإبداعية، وجب الكشف عن هذه الممارسات من خلال تفعيل أساليب رقابية صارمة، لعل من بينها آليات الحوكمة الداخلية، المتمثلة في آلية مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، ولجنة المراجعة.

إشكالية البحث

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي:

هل تساهم آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في Somiphos تبسة؟

التساؤلات الفرعية

ومن خلال هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم آلية مجلس الإدارة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في Somiphos تبسة؟

- هل تساهم آلية المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في Somiphos تبسة؟

- هل تساهم آلية لجنة المراجعة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في Somiphos تبسة؟

فرضيات البحث

بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: « يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة ».

الفرضية الفرعية الأولى: « يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة ».

الفرضية الفرعية الثانية: « يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة ».

الفرضية الفرعية الثالثة: « يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة ».

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وإضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية وتفادي الغش والتلاعب، من خلال تفعيل تطبيق آليات الحوكمة الداخلية.

أهداف البحث

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في التعرف على العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومنه يمكن إبراز الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم الأساسية لمتغيرات البحث: آليات الحوكمة الداخلية، والمحاسبة الإبداعية؛
- التركيز على معرفة العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية كل على حدا والمحاسبة الإبداعية، وأي الآليات الأكثر تأثيرا على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

منهجية البحث

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث، كما تم الإعتماد لغرض التوصل للنتائج على أسلوب الإستبيان، وتوزيعه على بصفة عشوائية 45 إستبانة على الإطارات العاملين داخل المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، والذين يشغلون منصب سواء في مجلس الإدارة أو المراجعة الداخلية، أعضاء في لجنة المراجعة ومحاسبين، وبعد استرجاع الاستبانات بقيت 42 استبانة صالحة للتحليل، ومن ثم ترجمتها في شكل جداول لتفسير العلاقات إعتقادا على برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية spss v20.

الدراسات السابقة

- دراسة "ميسون بنت محمد بن علي القري"، 2010 بعنوان: "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف عن دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر الأكاديميين. وتوصلت الدراسة الى ان اهم هذه الدوافع هي التهرب الضريبي والرغبة في الحصول على التعويضات الإدارية، أيضا الرغبة في التأثير على القرارات الاستثمارية للمساهمين وتحقيق أهداف محددة للربح، أما من وجهة نظر المهنية فتسعى المحاسبة الإبداعية لتحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل والمحافظة على سقف التمويل الممنوحة من قبل المقرضين. في حين أن هذه الدراسة فقد سعت لتوضيح كيف يؤثر تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة somiphos تبسة.

- دراسة " عابي خليفة وفاتح سردوك"، 2017 بعنوان: " دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية – دراسة تحليلية-".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر اعتماد آليات الحوكمة في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، بالإعتماد على وجهات نظر المراجعين الخارجيين من خلال إجاباتهم على الإستبيان المعتمد، وقد توصلت هذه الدراسة الى أن لآليات الحوكمة دور فعال في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. في حين أن هذه الدراسة ركزت على تأثير آليات الحوكمة الداخلية فقط لكن ليس على جودة التدقيق وإنما مساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة somiphos تبسة.

- دراسة " أسامة عمر جعارة"، 2014 بعنوان: " أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت عينة الدراسة جزء من مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في الأردن، وقد توصلت هذه الدراسة في الأخير إلى وجود تأثير لكفاءة المراجع الخارجي على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. في حين وقفت هذه الدراسة على تأثير الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خطة البحث

تم تقسيم هذا البحث إلى العناصر التالية:

- التعريف بمتغيرات الدراسة؛

- الدراسة الميدانية؛

- تحليل النتائج.

2. التعريف بمتغيرات الدراسة

1.2 المحاسبة الإبداعية

أ. تعريف المحاسبة الإبداعية

قدمت العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية نذكر منها ما يلي:

- عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها: " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها، و/أو جميعها" (الحاج، صفحة 215)
- كما عرفت على أنها: " عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة ". (الساكني، 2015، صفحة 111)
- كما تعرف على أنها: " استخدام لمعايير المحاسبية بشكل خاطئ لغرض خداع المستثمرين من خلال تقديم ما يتمنون رؤيته". (Stolowy & autres, 2017, p. 846)

- وعرفت أيضا بأنها: " جملة من الاجراءات التي قد تقوم بها أحيانا إدارة الشركة لغرض تحسين صوري في ربحيتها أو مركزها المالي، أو كليهما من خلال استغلال الثغرات الموجودة في أساليب المراجعة الخارجية، أو من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية ". (مطر، 2006، صفحة 101)
- من خلال التعاريف السابقة يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي:
 - ✓ ممارسات لا أخلاقية وتعد من أشكال الاحتيال؛
 - ✓ تعمل على تغيير القيم المحاسبية الفعلية بأخرى غير حقيقية؛
 - ✓ تعمل على استغلال الثغرات القانونية لتحسين صورة المؤسسة.

ب. أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

وراء ظهور المحاسبة ابداعية عدة دوافع سيتم عرض أهمها فيما يلي: (القرى، 2010، الصفحات 30-46)

- تحقيق أرقام محددة للأرباح: فغالبا ما تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباحا تعادل توقعاتها، لتحسين صورتها؛
- التأثير على أسعار الأسهم: وذلك لغرض زيادة رأس مال الشركة؛
- مواجهة تكاليف الديون: من خلال اختيار أو تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في الشركة والتي تؤثر على القيم التي تكون ضمن عقود الضمان للحصول على الإقراض؛
- التعويضات الإدارية: وهي أيضا تعتبر من الدوافع التي تجعل المدراء يختارون الطرق المحاسبية التي من شأنها أن تزيد من منافع الشخصية؛
- التهرب الضريبي: يعتبر من أهم الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل خفض إقراراتها الضريبية إلى الحد الأدنى. إضافة إلى وجود عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، يتم تلخيصها في الآتي: (طالب، 2013، الصفحات 21-22)
- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، ولهذا يترتب على الشركة اختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها من أجل تحقيق أفضل صورة لإدارة الشركة؛
- حرية التقديرات المحاسبية: في حال غياب القياس المحاسبي المحكم في بعض البنود المحاسبية، يؤدي ذلك إلى إعداد بعض هذه العمليات المحاسبية بالإعتماد على درجة كبيرة من التقدير والتوقع الشخصي، مما يتيح للمحاسب المبدع التلاعب في هذه التقديرات بشكل غير معلن ويصعب اكتشافه في القوائم المالية، وفق ما يخدم مصلحة الإدارة؛
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: إن التحكم في توقيت تنفيذ بعض العمليات الحقيقية يؤدي إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة؛

- القيود المزيفة المحاسبية: يمكن استخدام هذه القيود للتلاعب في الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، وذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث، وفق ما يخدم مصلحة الإدارة؛
- القيود المحاسبية الحقيقية يمكن أن توظف لإعطاء صورة أو إنطباع جيد عن الحسابات.

ج. مجالات المحاسبة الإبداعية

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية: (جعارة، 2014، صفحة 25)

- نظام المعلومات المحاسبي؛
- المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة؛
- القياس المحاسبي (التقييم)؛
- أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية؛
- طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة؛
- أساليب إعداد وعرض التقارير؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

د. أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية

يمثل الجول الموالي أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: (وسام، 2018، صفحة 407)

الجدول 1: أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية

| قائمة تدفقات النقدية | قائمة المركز المالي | قائمة الدخل |
|---|--|---|
| - تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس. | - المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة. | - تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك. |
| - تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية. | - التلاعب في الميزانية. | - تسجيل إيراد مزيف. |
| - توفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب. | - التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة. | - زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. |
| - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة. | - عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة. | - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة. |
| | - الذمم المدينة ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | - الإفصاح في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات. |
| | - تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. | - نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة. |
| | - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | - نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة. |
| | - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري. | |

المصدر: شعباني لطفي وزرقواد وسام، (ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 17،

العدد 35، جامعة زيان عاشور، الجلفة، جويلية 2018، ص: 407

2.2 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

يقصد بالآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجموعة القواعد والأساليب التي تنبع من داخل الشركة للرقابة والإشراف على أنشطتها وفعاليتها، وذلك لزيادة جودة التقرير المالي ولضمان الالتزام بمتطلبات التقرير الإلزامية، وتتمثل في: آلية مجلس الإدارة، آلية المراجعة الداخلية، آلية لجان المراجعة، وقبل التطرق إلى هذه الآليات، سيتم تقديم تعريف لحوكمة الشركات.

أ. تعريف حوكمة الشركات

لقد تزايد الاهتمام بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات نظرا لما توفره من حماية للأطراف المتعاملة مع الشركة، إضافة إلى أنها تركز مبادئ الإفصاح والشفافية، وتحارب الفساد والتلاعب، لذا قدمت لها مجموعة من التعاريف سيتم إيجاز أهمها فيما يلي:

- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها: "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأعمال، ويحدد هيكل الحوكمة الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات إتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء". (حسن، 2010، الصفحات 29-30)
- ويعرف معهد المدققين الداخليين AII مفهوم الحوكمة أيضا بأنه: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيها". (الله خ، 2008، صفحة 32)

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن الحوكمة هي ممارسة رشيدة وشفافة، ومعلن عنها تحمي حقوق الأطراف المتعاملين مع الشركة.

ب. آلية مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة على أنه: "هيكل مكون من أشخاص، يقوم بتوجيه إدارة الشركة والإشراف عليها، يتم إختيار أعضائه عن طريق الإنتخاب من طرف المساهمين". (Jickling, 2009, p. 3)

يمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، لأنه يمثل قمة إطار حوكمة الشركات، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار، ويكون مجلس الإدارة مسؤولا بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة. (سليمان، 2008، صفحة 17)

ج. آلية المراجعة الداخلية

عرفها مجمع المراجعين الداخليين IIA أنها: "وظيفة يؤديها موظفين داخل المؤسسة، تتناول الفحص الإنتقائي للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط، والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من موقوفات الرقابة الداخلية والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية". (سرايا، 2007، صفحة 126)

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث تعزز زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، لذا تعد آلية مهمة من آليات الرقابة في إطار حوكمة الشركات، وخاصة فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف ومن ثم منع حالات الغش والتزوير. (سردوك، 2017، صفحة 472)

وللمراجعة الداخلية هدفين أساسيين هما هدف الحماية وهدف البناء: (العفيفي، 2009، الصفحات 39-40)

- هدف الحماية: تعتبر المراجعة الداخلية ذلك النشاط الذي يهدف لحماية أصول المؤسسة، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية، والذي يهدف إلى حماية المؤسسات من الإحتلاس والسرقة، وعليه وفقا لهذا الهدف فإن دور المراجع الداخلي يتمثل في:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة، ومدى إمكانية الإعتماد عليها؛

- التأكد من المواءمة بين أساليب القياس والسياسات والخطط، والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية؛

- حماية أصول المؤسسة:

- التأكد من الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد؛

- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

• هدف البناء: يتحقق هذا الهدف من خلال إقتراح العلاج والتوصيات لما قام به من فحص، ويواجه المراجع الداخلي غالبا بمعارضة من الإدارة الوسطى والتنظيمية في التنظيم، وذلك من خلال قيامه بمراجعة العمليات علما بأن المراجع هنا يقيم عمل الإدارة ويعطي إقتراحات بشأنها.

د. آلية لجنة المراجعة

يمكن تعريف لجنة المراجعة بأنها: " لجنة فرعية يقوم بتشكيلها مجلس إدارة الشركة بشكل أساسي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويتراوح عدد أعضاء هذه اللجنة في الغالب بين ثلاثة إلى خمسة أعضاء، ويقتصر دورها على تقديم توصياتها لمجلس الإدارة من خلال تقارير تقدم بصفة دورية لمجلس إدارة الشركة وليس لديها سلطة إتخاذ القرار". (الله إ،، 2016، صفحة 36)

ويعتبر إختيار لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة، ومجلس الإدارة غير التنفيذيين من العوامل التي تساعد في تحقيق إستقلالية المراجع، ويجب أن يكون هؤلاء الأعضاء على قدر عالي من المهارات المالية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، وحتى يحقق الغرض من تشكيل لجنة المراجعة، يجب أن تكون هناك مجموعة من المعايير المهنية التي تهدف إلى: (الله إ،، 2016، صفحة 38)

- وضع المبادئ الأساسية التي تعبر عما يجب أن تكون عليه ممارسة المراجعة الداخلية؛
 - توفير إطار لأداء أنشطة المراجعة الداخلية التي يمكن أن تضيف قيمة للمؤسسة؛
 - وضع أساس يمكن استخدامه لتقويم أداء إدارة المراجعة الداخلية، وزيادة إمكانية تحسين عمليات المؤسسة.
- وكخلاصة فإن الآليات الداخلية تساهم في حماية حقوق الأطراف ذوي المصالح داخل الشركة، وزيادة الثقة والشفافية في التقارير المالية الخاصة بالشركة، وعليه تقديم صورة جيدة حول الشركة.

3. الدراسة الميدانية

لقد تم إختيار مؤسسة somiphos، نظرا لمكانتها الهامة في الاقتصاد الوطني، إضافة إلى تشغيلها أكثر من 1400 عامل موزعة على: المديرية العامة، المركب المنجعي جبل العنق، مركز الدراسات التطبيقية والبحوث التطويرية، وحدات المنشآت المنائية بعنابة. من بين هذه اليد العاملة بلغ عدد الإطارات والإطارات السامية حوالي: 208 إطار (معلومات مقدمة من طرف مصلحة التكوين والموارد البشرية)

1.3 إجراءات الدراسة الميدانية:

أ. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الإطارات والمسؤولين في مؤسسة somiphos ، وهم أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجان المراجعة، المراجعين الداخليين، المحاسبين، إضافة إلى رؤساء الأقسام والمصالح، وقد تم إختيار عينة عشوائية من بينهم، وتم توزيع 45 إستبانة وكانت نتائج توزيع الاستبيان كالآتي:

الجدول 2: عينة الدراسة لشركة مناجم الفوسفات -تبسة-

| عدد الاستبيانات الموزعة | عدد الاستبيانات المسترجعة | عدد الاستبيانات الصالحة |
|-------------------------|---------------------------|-------------------------|
| 45 | 44 | 42 |

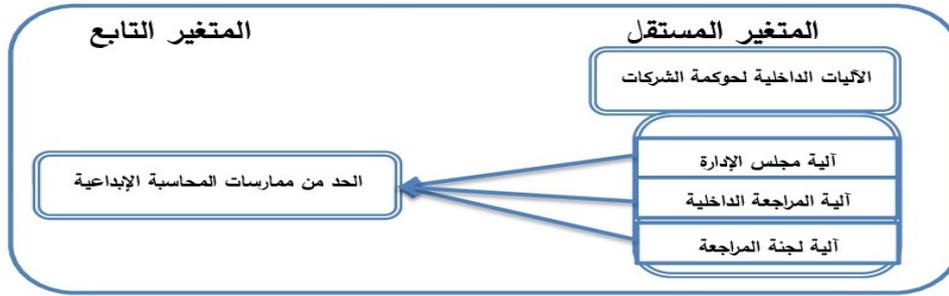
المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الإستمارات.

ب. نموذج الدراسة

د. ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات الإبداعية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-

تم الإعتماد في بناء النموذج على أبعاد مشكلة الدراسة لإبراز العلاقة بين المتغير المستقل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات من جهة، والمتغير التابع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة أخرى، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة

ج. أساليب الدراسة:

بغرض الإجابة على تساؤلات الدراسة وتحليل البيانات فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية، انطلاقاً من برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية "SPSS":

- معامل ألفا كرونباخ لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة؛
- الجداول التكرارية والنسب المئوية التي تستخدم لوصف خصائص العينة؛
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه اجابات العينة؛
- معامل الارتباط وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغيرات التابعة والمستقلة؛
- تحليل التباين لمعيار واحد للمقارنة بين المتوسطات والتوصل إلى قرار يتعلق بوجود أو عدم وجود فروقات بين المتوسطات؛
- أسلوب الانحدار البسيط لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، كما يساعد في تحديد مدى مساهمة المتغيرات المستقلة في التغير الحاصل في المتغير التابع، وتحديد أكثرها تأثيراً وبالتالي التنبؤ بقيم المتغير التابع نتيجة التغير الحاصل في المتغير المستقل؛
- معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها.

د. أداة الدراسة:

تم تصميم الاستمارة كأداة أساسية تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لتحقيق أغراض البحث، وقد تضمنت الاستمارة على محاور تتضمن متغيرات الدراسة وفي شكلها النهائي إحتوت الاستمارة على 21 سؤالاً، وقد قسمت إلى جزئين أساسيين هما:

- الجزء الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية وتمثل في المؤهل العلمي، الخبرة، التخصص.
- الجزء الثاني: اشتمل هذا الجزء على محورين أساسيين هما:

المحور الأول: تضمن العبارات الخاصة بالمتغير المستقل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتضمن 15 عبارة موزعة على ثلاثة محاور فرعية تتمثل في الآتي:

- آلية مجلس الإدارة وشملت 4 عبارات؛

- آلية المراجعة الداخلية وشملت 6 عبارات؛

- آلية لجنة المراجعة وشملت 5 عبارات.

المحور الثاني: تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمتغير التابع، الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وقد تضمنت 6 عبارات.

لتحويل إجابات عينة الدراسة إلى بيانات كمية تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لكونه أكثر تعبيراً وتنوعاً وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول الآتي:

الجدول 3: مقياس الاستبيان

| الاجابات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|----------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

المصدر: من الباحثة بناء على معارف سابقة.

ويمكن التحقق من ثبات الاستبيان من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha وتتراوح قيمة هذا المعامل ما بين 0.6 و1، لتكون أصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.6.

فكانت النتائج مبيّنة في الجدول الآتي:

الجدول 4: نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

| معامل الثبات | أجزاء الإستبيان |
|--------------|-----------------------------------|
| 0.911 | الآليات الداخلية لحوكمة الشركات |
| 0.817 | آلية مجلس الإدارة |
| 0.834 | آلية المراجعة الداخلية |
| 0.796 | آلية لجنة المراجعة |
| 0.747 | الحد من ممارسات ا ماسبة الإبداعية |
| 0.931 | جميع ا مور |

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss v20 . (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن معامل ثبات محاور الاستبانة بلغ 93.1%، وهي قيمة مقبولة، وكذلك بالنسبة لمحوري الدراسة كان 91.1% للمتغير المستقل، وبلغ 74.7% للمتغير التابع.

2.3 عرض نتائج الدراسة:

أ. خصائص عينة الدراسة: يمثل الجدول الموالي خصائص عينة الدراسة:

الجدول 5: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

| النسبة المئوية % | التكرار | البيان | خصائص العينة |
|------------------|---------|-------------------|----------------|
| 23.8 | 10 | ليسانس | المؤهل العلمي |
| 45.2 | 19 | ماستر | |
| 31.2 | 13 | أخرى | |
| 38.1 | 16 | محاسبة | التخصص |
| 28.6 | 12 | مالية | |
| 33.3 | 14 | أخرى | |
| 31 | 13 | أقل من 5 سنوات | الخبرة المهنية |
| 28.6 | 12 | من 5 إلى 10 سنوات | |
| 40.4 | 17 | أكثر من 10 سنوات | |
| 100 | 42 | المجموع | |

المصدر: من إعداد الباحثة وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss v20 .

د. ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات ااسبة الإبداعية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية أفراد العينة حاملي لشهادة الماستر فيما يخص المؤهل العلمي بنسبة: 45.2%، وفيما يخص التخصص فكان غالبية تخصص العينة محاسبة بنسبة 38.1%، وبالنسبة للخبرة المهنية كانت نسبة: 40.4% هي للعاملين أكثر من 10 سنوات في الشركة.

ب. عرض وتحليل نتائج متغيرات الدراسة
يوضح الجدول الموالي المؤشرات الإحصائية لمحاو الاستمارة:

الجدول 6: المؤشرات الإحصائية ااور الإستمارة

| الرتبة | التحقق درجة | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | العبارة |
|--------|----------------|----------------------|------------------|---|
| 1 | عالية جدا | 0.668 | 4.43 | 1 يتميز مجلس إدارة الشركة بالإستقلالية في أداء مهامه |
| 2 | عالية | 0.950 | 4.02 | 2 يعمل مجلس الإدارة على المراقبة الفعالة لسلوك الإدارة |
| 3 | عالية | 0.958 | 4.10 | 3 يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح فيها |
| 4 | عالية جدا | 0.795 | 4.38 | 4 يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة |
| | عالية جدا | 0.684 | 4.23 | آلية مجلس الإدارة |
| 1 | عالية جدا | 0.604 | 4.31 | 1 يعتبر عدد المراجعين الداخليين كاف في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارات |
| 2 | عالية | 0.862 | 4.19 | 2 يشارك مراجع الحسابات في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة |
| 3 | عالية جدا | 0.554 | 4.29 | 3 يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات دراسة وتقييم بصفة دورية |
| 4 | عالية | 0.617 | 4.10 | 4 يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من نزاهتهم |
| 5 | عالية | 0.803 | 4.12 | 5 يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملاءمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعية من قبل مجلس الإدارة |
| 6 | عالية | 0.862 | 3.81 | 6 يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأي محايد ومستقل في التقرير النهائي المسلم الى مجلس الادارة |
| | عالية | 0.539 | 4.13 | آلية المراجعة الداخلية |
| 1 | عالية | 1.055 | 3.76 | 1 تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم |
| 2 | عالية | 1.051 | 3.78 | 2 تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة |
| 3 | عالية | 1.081 | 3.95 | 3 تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية إعداد القوائم المالية |
| 4 | عالية | 0.943 | 4.19 | 4 تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية |
| 5 | عالية | 0.772 | 4.12 | 5 تعمل لجنة المراجعة على التنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية |
| | عالية | 0.733 | 3.96 | آلية لجنة المراجعة |
| | عالية | 0.571 | 4.10 | ا ور الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات |
| 1 | عالية | 0.832 | 4.12 | 1 تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى |
| 2 | عالية جدا | 0.544 | 4.26 | 2 لا تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي |
| 3 | عالية | 0.862 | 3.81 | 3 تسعى الشركة إلى إرساء الشفافية والإفصاح بغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة |
| 4 | عالية | 0.825 | 4.05 | 4 تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية بمبدأ التكلفة التاريخية |
| 5 | عالية جدا | 0.742 | 4.29 | 5 يتم تسجيل عملية تخصيبراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا |
| 6 | عالية جدا | 0.701 | 4.26 | 6 يتم التحقق من كل الأصول والقيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة |
| | عالية | 0.504 | 4.13 | ا ور الثاني: الحد من ممارسات ااسبة الإبداعية |

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss v20 .

من خلال الجدول رقم (5) يتضح أن:

- درجة تحقق المحور الفرعي الخاص بآلية مجلس الإدارة عالية جدا بمتوسط حسابي 4.23، وقد كانت استجابات أفراد العينة لعبارات هذا المحور بين درجة تحقق عالية وعالية جدا، وقد كانت عبارة يتميز مجلس إدارة الشركة بالاستقلالية في أداء مهامه هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 3.43؛
- درجة تحقق المحور الفرعي الخاص بآلية المراجعة الداخلية عالية حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.13، وكانت استجابات أفراد العينة بالنسبة للعبارتين الأولى والثالثة درجتى تحققهما عالية جدا، أن حسب رأي أفراد العينة فإن عدد المراجعين الداخليين كاف في الشركة، إضافة إلى قيام المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة بصفة دورية؛
- أما بالنسبة للمحور الفرعي الثالث الخاص بآلية لجنة المراجعة فقد كانت درجة تحققه عالية بقيمة بلغت 3.96 للمتوسط الحسابي وبانحراف معياري بلغ 0.733، وكانت كذلك استجابات أفراد العينة بالنسبة لعبارات هذا المحور كلها عالية تتراوح بين 3.76 و4.19 كقيمة للمتوسط الحسابي؛
- ومن خلال استجابات أفراد العينة للمحاور الفرعية السابقة كانت درجة تحقق المحور المستقل (الآليات الداخلية لحوكمة الشركات) عالية بمتوسط حسابي بلغ 4.10 وانحراف معياري منخفض بلغ 0.571، وعليه فإن آليات الحوكمة الداخلية تعمل بشكل فعال داخل الشركة؛
- في حين استجابات أفراد العينة حول عبارات محور المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) كانت عالية، وكانت درجة تحقق عباراتها بين عالية وعالية جدا.

4. تحليل النتائج:

- من خلال تفريغ استجابات أفراد عينة الدراسة وتحليلها ضمن برنامج Spss v20 ، سيتم فيمايلي عرض فرضيات الدراسة واختبار صحتها من عدمه
- الفرضية الرئيسية: تهدف الفرضية الرئيسية إلى معرفة مدى وجود علاقة وتأثير للآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو عدمها، وتنص الفرضية الرئيسية على:
 - الفرضية العدمية: تنص على " لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
 - الفرضية البديلة: تنص على " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
 - وتندرج ضمنها الفرضيات الفرعية الآتية:
 - الفرضية الفرعية الأولى: تهدف لمعرفة مدى تأثير آلية مجلس الإدارة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمها وتنص على:
 - الفرضية العدمية: تنص على "لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
 - الفرضية البديلة: تنص على " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
 - الفرضية الفرعية الثانية: تهدف لمعرفة مدى تأثير آلية المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمها وتنص على:

د. ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-

- الفرضية العدمية: تنص على "لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
- الفرضية البديلة: تنص على "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
- الفرضية الفرعية الثالثة: تهدف لمعرفة مدى تأثير آلية لجنة المراجعة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمها وتنص على:
 - الفرضية العدمية: تنص على "لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".
 - الفرضية البديلة: تنص على "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في somiphos تبسة".

1.4 إختبار الفرضيات بواسطة تحليل تباين خط الانحدار

يستخدم الانحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل، وفي مايلي جدول يمثل تحليل تباين خط الانحدار لفرضيات الدراسة، أي معرفة مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية عموما، وكل آلية على حدى على المتغير التابع المتمثل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الجدول 7: تحليل تباين خط الانحدار لفرضيات الدراسة

| المتغير التابع | المتغير المستقل | ثابت الانحدار b | معامل الانحدار a | معامل الارتباط R | معامل التحديد R ² | قيمة t ا سوية | قيمة F ا سوية | مستوى الدلالة sig |
|------------------------------------|---------------------------------|-----------------|------------------|------------------|------------------------------|---------------|---------------|-------------------|
| الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | آلية مجلس الإدارة | 1.911 | 0.524 | 0.712 | 0.506 | 5.445 | 41.014 | 0.000 |
| | آلية المراجعة الداخلية | 0.799 | 0.806 | 0.861 | 0.742 | 2.549 | 114.949 | 0.015 |
| | آلية لجنة المراجعة | 2.114 | 0.510 | 0.741 | 0.550 | 7.204 | 48.829 | 0.000 |
| | الآليات الداخلية لحوكمة الشركات | 0.981 | 0.768 | 0.870 | 0.757 | 3.439 | 124.382 | 0.001 |

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي Spss v20. (الملحق رقم 03)

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بلغ معامل الارتباط 71.2% وهو ارتباط موجب قوي، كما بلغ معامل التحديد 0.506 أي أن آلية مجلس الإدارة تؤثر على ما قيمته 50.6% على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبلغت قيمة t 5.445 عند مستوى الدلالة Sig=0.000 وهو أدنى من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وعليه تقبل الفرضية البديلة " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية مجلس الإدارة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة somiphos تبسة
- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية فإنه يتضح أن نموذج الانحدار معنوي حيث بلغت قيمة F 114.949 عند مستوى معنوي 0.015 وهو أدنى من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، إضافة إلى وجود ارتباط موجب قوي بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث بلغ 80.6%. وعليه تقبل الفرضية البديلة

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة somiphos تبسة

• كما يتبين وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 74.1% وهو ارتباط موجب قوي بين آلية لجنة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 55%، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ $\text{sig}=0.000$ وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$). وفقا لهذه النتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آلية المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة somiphos تبسة

• ومن خلال النتائج السابقة والمعلومات المتوفرة في الجول أعلاه يتضح أن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط الذي استخدم لتحديد العلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 87% وهو ارتباط موجب قوي، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 75.7% أي أن الآليات الداخلية لحوكمة الشركة تؤثر على ما قيمته 0.757 من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ $\text{sig}=0.001$ وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$). ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية الرئيسية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة somiphos تبسة.

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغيرين في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار الخطي كما يلي:

$$Y = 0.768 X + 0.981$$

حيث يمثل Y: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

X: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

2.4 تحليل الانحدار المتعدد والارتباط المتعدد لمتغيرات الدراسة

ولتحديد المتغير الأكثر تأثيرا على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية سيتم اعتماد الانحدار المتعدد والارتباط الثنائي، والجدول الآتي يوضح تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في آلية مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية آلية لجنة المراجعة والمتغير التابع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول 8: تحليل الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

| المتغير التابع | المتغير المستقل | ثابت الانحدار b | معامل الانحدار a | معامل الارتباط R | معامل التحديد R^2 | قيمة t الحسوبة | قيمة F الحسوبة | مستوى الدلالة sig |
|------------------------------------|------------------------|-----------------|------------------|------------------|---------------------|----------------|----------------|-------------------|
| الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | آلية مجلس الإدارة | 0.638 | 0.120 | 0.899 | 0.809 | 2.233 | 53.490 | 0.032 |
| | آلية المراجعة الداخلية | | 0.585 | | | | | |
| | آلية لجنة المراجعة | | 0.143 | | | | | |

د. ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي Spss v20. (الملحق رقم 04)

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار المتعدد الذي بين وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95%، حيث بلغ معامل الارتباط 89.9%، بمعامل تحديد قدره 0.809 أي أن التغير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يعود إلى المتغيرات المستقلة سابقة الذكر وأظهر اختبار F بأنه لا توجد فروق معنوية لتأثير المتغيرات المستقلة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهو يدل بأن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية حيث قدر الدلالة $\text{sig} = 0.032$ وهو أقل من مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$). وعليه يتأكد نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية.

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (آلية لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، وآلية المراجعة الداخلية) والمتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار المتعدد كما يلي:

$$Y = 0.638 + 0.120 X_1 + 0.585 X_2 + 0.143 X_3$$

حيث يمثل Y: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

X₁: آلية مجلس الإدارة.

X₂: آلية المراجعة الداخلية.

X₃: آلية لجنة المراجعة.

أثبت الانحدار المتعدد وجود علاقة تأثير بين المتغيرات المستقلة (الآليات الداخلية لحوكمة الشركات) والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحديد المتغير الأكثر تأثير سيتم اعتماد الارتباط الثنائي كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول 9: مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

| الحد من المحاسبة الإبداعية | آلية لجنة المراجعة | آلية المراجعة الداخلية | آلية مجلس الإدارة | المتغيرات |
|----------------------------|--------------------|------------------------|-------------------|----------------------------|
| 0.712 | 0.777 | 0.619 | 1 | آلية مجلس الإدارة |
| 0.861 | 0.651 | 1 | | آلية المراجعة الداخلية |
| 0.741 | 1 | | | آلية لجنة المراجعة |
| 1 | | | | الحد من المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي Spss v20. (الملحق رقم 05)

يوضح الجدول أعلاه الارتباط الثنائي للمتغيرات المستقلة المتمثلة في الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، ليؤكد أن للآلية المراجعة الداخلية الارتباط والتأثير الأكبر على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة وذلك بمعدل ارتباط قدره 86.1%، لذا لا بد من التركيز على إعطاء هذه الآلية أهمية أكبر داخل مؤسسة somiphos تبسة.

5. خاتمة:

نظرا للانفتاح الكبير الذي يعرفه العالم اليوم في شتى المجالات، كذلك المحاسبة شهدت توحيدا في معاييرها وكذلك طور المحاسبون في أساليبها الإبداعية، مستغلين بذلك الثغرات القانونية وخدمة لمصالح معينة قد تكون لصالح تضخيم نتيجة، أو تحسين مركز الشركة المالي أو لغرض التهرب الضريبي.

ومن جهة أخرى تزايد الإهتمام بالإفصاح وشفافية المعلومات والبيانات المقدمة، وكانت الحوكمة مثلا للنظام الرقابي الشامل، وكانت آليات الحوكمة الداخلية تسعى لإرساء الضفافية ومحاربة الغش والتلاعبات بشتى أنواعها.

ونظرا لعلاقة الإرتباط بين آليات الحوكمة الداخلية وتأثيرها على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكمحاوله لمعرفة مدى تأثير هذه الآليات على المحاسبة الإبداعية، تمت معالجة هذا الموضوع من خلال عرض الجوانب النظرية المتعلقة بمتغيرات الموضوع، والدراسة التطبيقية التي جاءت كتكملة للجانب النظري على أرض الواقع وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن المحاسبة الإبداعية هي تسجيل لقيم غير حقيقية من خلال استغلال ثغرات قانونية؛

- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها أهداف قد تكون شخصية من أجل زيادة مكافآت فئة معينة، أو لغرض التهرب الضريبي، كما قد تكون لغرض تحسين مركز المؤسسة المالي من أجل الاستفادة من تمويل؛
- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تختلف حسب خصوصية القائمة المالية؛
- آليات الحوكمة الداخلية هي عبارة عن أنظمة رقابية تتعاون فيما بينها لمحاربة الغش بشتى أنواعه من داخل الشركة؛
- تسعى آلية مجلس الإدارة بدرجة كبيرة لمراقبة سلوك الإدارة وحماية حقوق المساهمين من سوء الإستغلال؛
- المراجعة الداخلية تسعى لضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومحاربة الغش فيها؛
- في حين تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، لزيادة إضفاء شفافية على مخرجات المؤسسة؛
- في مؤسسة somiphos يتميز كل من مجلس الإدارة، والمراجع الداخلي ولجنة المراجعة بالإستقلالية؛
- رأي المراجع الداخلي يتمتع بدرجة كبيرة من الحياد؛
- تمنح هذه المؤسسة الوقت الكافي للجنة المراجعة لأداء مهامها؛
- كما أن ثبات السياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة ساهم في الحد من التلاعبات.
- ومن خلال اختبار الفرضيات التي ثبت صحتها تبين أن:
- آلية مجلس الإدارة تؤثر بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك بالنسبة لآلية لجنة المراجعة؛
- يعود التأثير الأكبر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل مؤسسة somiphos هي آلية المراجعة الداخلية، وقد يرجع ذلك لسبب وجود عدد كاف من المراجعين الداخليين، والرقابة المستمرة والدورية التي يقومون بها، إضافة إلى إجراءات التأكد من ملاءمة الأهداف مع السياسات العامة الموضوعية، ولعل أهم سبب هو تمتعه في إستقلالية وضع رأي محايد في التقرير النهائي.
- من خلال ما تم عرضه يمكن عرض جملة من توصيات:
- إعداد برامج توعية للمحاسبين بضرورة الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، والإبتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- تفعيل مهام مجلس الإدارة للوقوف على محاربة هذه الممارسات السلبية؛
- ضرورة إجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لمعرفة شتى الوسائل المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، لغرض إكتشافها ومحاربتها؛
- تفعيل السوق المالي ودور كل الآليات الداخلية للحوكمة من أجل المحاربة الفعلية للممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

6. قائمة المراجع:

- Jickling, M. (2009). *Barriers to Corporate Fraud*. New York: Nova Sciences Publishers.
- Stolowy, H., & autres. (2017). *comptabilité et Analyse Financière - une perspective globale-* (Vol. 4). Paris: De Boek supérieur.
- أسامة عمر جعارة. (2014). أثر كفاءة المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* (11)، 25.

- د. ونام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات ا ماسبة الإبداعية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة-
- إنتصار حسين عبد الله. (2016). لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية). رسالة دكتوراه. الرباط، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، المغرب: جامعة الرباط الوطني.
- باخجة عبد الله محمد طالب. (2013). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية -دراسة استطلاعية-. مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 21-22. كلية الإدارة والاقتصاد، العراق: جامعة السليمانية.
- حسن عمر محمد؛ سعد الساكني. (2015). معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي.
- خليل عطا الله. (2008). الحوكمة المؤسسية -مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة (الإصدار 32). القاهرة: مكتبة الحرية.
- شعباني لطفي؛ زرقواد وسام. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 35، 407.
- صلاح حسن. (2010). معايير حوكمة المؤسسة المالية - البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال-. الجزائر: دار الكتاب الحديث.
- عابي خليدة؛ فاتح سردوك. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات-. مجلة رؤية اقتصادية (12)، 472.
- محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري للمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي). مصر: المكتبة الجامعية الحديثة.
- محمد مصطفى سليمان. (2008). حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- محمد مطر. (2006). الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني -الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية -. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- مؤمن محمد حسن العفيفي. (2009). مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية). رسالة ماجستير. غزة، كلية التجارة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
- ميسون بنت محمد بن علي القري. (أفريل، 2010). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية -دراسة ميدانية-. بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، 30-46. جدة، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
- نوي الحاج. (2018). المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا (18)، 215.

7. الملاحق

الملحق 1: إستمارة الإستبيان

السادة المحترمون
تحية طيبة وبعد
في إطار التصدير لدراسة بعنوان دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للحاسبة الإبداعية، ونحرص قياس هذا الأثر على مستوى مؤسستكم.
لذا نرجو من سيادتكم الكرم بالمساعدة في إتمام هذه الدراسة عن طريق الإجابة على الأسئلة التي تتضمنها الإشرة المرفقة، علماً أن إجابتكم لن يطلع عليها أحد وسوف تستخدم إجابات البحث العلمي فقط.
مع خالص الشكر على حسن تعاونكم.
الرجاء

يرجى الكرم بالإجابة عن جميع الأسئلة المطروحة في المكان المخصص بوضع علامة (X).

أولاً: البيانات الشخصية:

1. المرفق العلمي: ليسانس ماستر أدرى

2. التخصص: محاسبة مالية أدرى

3. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

4. المسمى الوظيفي: عضو مجلس إدارة مراعٍ داخلي عضو لجنة مراجعة

مدير قسم أو مصلحة محاسب

ثانياً: محاور الإستمارة

| الرقم | العبارة | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|--|--|--------------|-------|-------|-----------|------------------|
| 1. آلية مجلس الإدارة | | | | | | |
| 01 | يتمتع مجلس إدارة الشركة بالإستقلالية في أداء مهامه | | | | | |
| 02 | يعمل مجلس الإدارة على المراقبة الفعالة لسبوك الإدارة | | | | | |
| 03 | يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح فيها | | | | | |
| 04 | يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة | | | | | |
| 2. آلية المراجعة الداخلية | | | | | | |
| 01 | يخطر عدد المراجعين الداخليين كاف في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارات | | | | | |
| 02 | يشترك مراجع الحسابات في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة | | | | | |
| 03 | يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لتعليقات دراسة وتقييم بصفة دورية | | | | | |
| 04 | يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من نزاهتهم | | | | | |
| 05 | يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعية | | | | | |
| 06 | من قبل مجلس الإدارة يقوم المراجع الداخلي بتقديم رأي محايد ومستقل في التقرير النهائي المسلم الى مجلس الإدارة | | | | | |
| 3. آلية لجنة المراجعة | | | | | | |
| 01 | تتمتع الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم | | | | | |
| 02 | تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة | | | | | |
| 03 | تشرف لجنة المراجعة على مصالحة وموثوقية إعداد القوائم المالية | | | | | |
| 04 | تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقرير المالي | | | | | |
| 05 | تعمل لجنة المراجعة على التنسيق بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية | | | | | |
| المحور الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
| 01 | تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى | | | | | |
| 02 | لا تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي | | | | | |
| 03 | تسمى الشركة إلى إرساء الشفافية والإفصاح بغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة | | | | | |
| 04 | تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية بمبدأ التكلفة التاريخية | | | | | |
| 05 | يتم تسجيل عملية تخصيص ارباك معين بعد أن تتم هذه العملية فعلاً | | | | | |
| 06 | يتم التحقق من كل الأصول والتقييم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة | | | | | |

الملحق 2: معامل الثبات ألفا كرونباخ

| الحد من المحاسبة الإبداعية | | آليات الحوكمة الداخلية | | الأستمارة | |
|----------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| Statistiques de fiabilité | | Statistiques de fiabilité | | Statistiques de fiabilité | |
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments | Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments | Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .747 | 6 | .911 | 15 | .931 | 21 |
| البيان لجنة المراجعة | | البيان المراجعة الداخلية | | البيان مجلس الإدارة | |
| Statistiques de fiabilité | | Statistiques de fiabilité | | Statistiques de fiabilité | |
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments | Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments | Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .796 | 5 | .834 | 6 | .817 | 4 |

الملحق 3: تحليل الإنحدار الخطي البسيط لفرضيات لدراسة

| الفرضية الفرعية الثانية | | | | | الفرضية الفرعية الأولى | | | | | | | | |
|--|-------------------------------|-----------------|---------------------------|---------------------------------|--|-------------------|------------------|-------------------------------|---------------------------------|---------------------------|-------------------|-------|------|
| Récapitulatif des modèles | | | | | Récapitulatif des modèles | | | | | | | | |
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | | | | |
| 1 | ,861 ^a | ,742 | ,735 | ,259 | 1 | ,712 ^a | ,506 | ,494 | ,359 | | | | |
| a. Valeurs prédites : (constantes) الدلعية_المرجعة_آلية، الإدارة_مجلس_آلية | | | | | a. Valeurs prédites : (constantes) الإدارة_مجلس_آلية، الدلعية_المرجعة_آلية | | | | | | | | |
| ANOVA ^a | | | | | ANOVA ^a | | | | | | | | |
| Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. | Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. | | |
| 1 | 7,729 | 1 | 7,729 | 114,949 | ,000 ^b | 1 | 5,275 | 1 | 5,275 | 41,014 | ,000 ^b | | |
| 1 | 2,690 | 40 | ,067 | | | 1 | 5,144 | 40 | ,129 | | | | |
| Total | 10,419 | 41 | | | | Total | 10,419 | 41 | | | | | |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | | | |
| b. Valeurs prédites : (constantes) الدلعية_المرجعة_آلية | | | | | b. Valeurs prédites : (constantes) الإدارة_مجلس_آلية | | | | | | | | |
| Coefficients ^a | | | | | Coefficients ^a | | | | | | | | |
| Modèle | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | | t | Sig. | Modèle | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | | t | Sig. |
| | A | Erreur standard | Bêta | | | | | A | Erreur standard | Bêta | | | |
| 1 | (Constante) | ,799 | ,313 | | 2,549 | ,015 | 1 | (Constante) | 1,911 | ,351 | | 5,445 | ,000 |
| 1 | الدلعية_المرجعة_آلية | ,806 | ,075 | ,861 | 10,721 | ,000 | 1 | الإدارة_مجلس_آلية | ,524 | ,082 | ,712 | 6,404 | ,000 |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | | | |

| الفرضية الفرعية الرئيسية | | | | | الفرضية الفرعية الثالثة | | | | | | | | |
|---|-------------------------------|-----------------|---------------------------|---------------------------------|--|-------------------|------------------|-------------------------------|---------------------------------|---------------------------|-------------------|-------|------|
| Récapitulatif des modèles | | | | | Récapitulatif des modèles | | | | | | | | |
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | | | | |
| 1 | ,870 ^a | ,757 | ,751 | ,252 | 1 | ,741 ^a | ,550 | ,538 | ,342 | | | | |
| a. Valeurs prédites : (constantes) الدلعية_المرجعة_آليات، الدلعية_المرجعة_آليات | | | | | a. Valeurs prédites : (constantes) الدلعية_المرجعة_آلية، الإدارة_مجلس_آلية | | | | | | | | |
| ANOVA ^a | | | | | ANOVA ^a | | | | | | | | |
| Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. | Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. | | |
| 1 | 7,883 | 1 | 7,883 | 124,382 | ,000 ^b | 1 | 5,727 | 1 | 5,727 | 48,829 | ,000 ^b | | |
| 1 | 2,535 | 40 | ,063 | | | 1 | 4,692 | 40 | ,117 | | | | |
| Total | 10,419 | 41 | | | | Total | 10,419 | 41 | | | | | |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | | | |
| b. Valeurs prédites : (constantes) الدلعية_المرجعة_آليات | | | | | b. Valeurs prédites : (constantes) الإدارة_مجلس_آلية | | | | | | | | |
| Coefficients ^a | | | | | Coefficients ^a | | | | | | | | |
| Modèle | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | | t | Sig. | Modèle | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | | t | Sig. |
| | A | Erreur standard | Bêta | | | | | A | Erreur standard | Bêta | | | |
| 1 | (Constante) | ,981 | ,285 | | 3,439 | ,001 | 1 | (Constante) | 2,114 | ,293 | | 7,204 | ,000 |
| 1 | الدلعية_المرجعة_آليات | ,768 | ,069 | ,870 | 11,153 | ,000 | 1 | المرجعة_لجنة_آلية | ,510 | ,073 | ,741 | 6,988 | ,000 |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | | | |

الملحق 4: تحليل الإنحدار المتعدد

| Récapitulatif des modèles | | | | | | |
|--|-------------------------------|-----------------|---------------------------|---------------------------------|-------------------|------|
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | | |
| 1 | ,899 ^a | ,809 | ,793 | ,229 | | |
| a. Valeurs prédites : (constantes) الإدارة_مجلس_آلية، الدلعية_المرجعة_لجنة_آلية، الدلعية_المرجعة_آليات | | | | | | |
| ANOVA ^a | | | | | | |
| Modèle | Somme des carrés | ddl | Moyenne des carrés | D | Sig. | |
| 1 | 8,424 | 3 | 2,808 | 53,490 | ,000 ^b | |
| 1 | 1,995 | 38 | ,052 | | | |
| Total | 10,419 | 41 | | | | |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | |
| b. Valeurs prédites : (constantes) الإدارة_مجلس_آلية، الدلعية_المرجعة_لجنة_آلية، الدلعية_المرجعة_آليات | | | | | | |
| Coefficients ^a | | | | | | |
| Modèle | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | | t | Sig. |
| | A | Erreur standard | Bêta | | | |
| 1 | (Constante) | ,638 | ,286 | | 2,233 | ,032 |
| 1 | الإدارة_مجلس_آلية | ,120 | ,086 | ,163 | 1,407 | ,168 |
| 1 | الدلعية_المرجعة_آلية | ,585 | ,090 | ,625 | 6,494 | ,000 |
| 1 | المرجعة_لجنة_آلية | ,143 | ,083 | ,208 | 1,732 | ,091 |
| a. Variable dépendante : الإداعية_المحاسبة_من_الحد | | | | | | |

الملحق 5: مصفوفة الارتباط المتعدد

| | | Corrélations | | | |
|---------------------------|------------------------|-----------------------|--------------------|----------------------|---------------------------|
| | | الدلعية_المرجعة_آليات | المرجعة_لجنة_آلية | الدلعية_المرجعة_آلية | الإداعية_المحاسبة_من_الحد |
| الدلعية_المرجعة_آليات | Corrélation de Pearson | 1 | ,712 ^{**} | ,861 ^{**} | ,741 ^{**} |
| | Sig. (bilatérale) | | ,000 | ,000 | ,000 |
| | N | 42 | 42 | 42 | 42 |
| المرجعة_لجنة_آلية | Corrélation de Pearson | ,712 ^{**} | 1 | ,619 ^{**} | ,777 ^{**} |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | | ,000 | ,000 |
| | N | 42 | 42 | 42 | 42 |
| الدلعية_المرجعة_آلية | Corrélation de Pearson | ,861 ^{**} | ,619 ^{**} | 1 | ,651 ^{**} |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | | ,000 |
| | N | 42 | 42 | 42 | 42 |
| الإداعية_المحاسبة_من_الحد | Corrélation de Pearson | ,741 ^{**} | ,777 ^{**} | ,651 ^{**} | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | |
| | N | 42 | 42 | 42 | 42 |
| للحوكة_الدلعية_الآليات | Corrélation de Pearson | ,870 ^{**} | ,886 ^{**} | ,854 ^{**} | ,922 ^{**} |
| | Sig. (bilatérale) | ,000 | ,000 | ,000 | ,000 |
| | N | 42 | 42 | 42 | 42 |

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).