

## استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة

## الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال

## Using corporate governance mechanisms to reduce negative accounting practices Saidal Complex Case Study

عبد القادر عوادي<sup>1</sup>، أصيلة العمري<sup>2</sup>، مصطفى عوادي<sup>3</sup><sup>1</sup>مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، abdelkader.aouadi@univ-biskra.dz<sup>2</sup>مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، acila.lamri@univ-biskra.dz<sup>3</sup>جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي (الجزائر)، mostafa-aouadi@univ-eloued.dz

تاريخ الاستلام: 2020/02/20 تاريخ القبول: 2020/10/13 تاريخ النشر: 2020/12/31

**Abstract:**

The study aims to identify the role of using corporate governance mechanisms in limiting negative practices of creative accounting, and that is through a field study of the Saidal Complex in Algeria, and this study was divided into two parts, a theoretical part in which we tried to surround all theoretical aspects of the subject of the study, and an applied part we used It contains the questionnaire as a data collection tool and the SPSSv26 statistical program for data analysis.

After study and analysis, we concluded that the use of corporate governance mechanisms works to create and enhance a professional ethical environment and achieve credibility in all practices through the characteristics of governance (transparency, disclosure, discipline, responsibility), in addition to contributing to the protection of stakeholders, which leads to the reduction of practices The negative of creative accounting.

**Key words:** Corporate governance, board of directors, stakeholders, creative accounting, financial statements.

**Jel Classification Codes:** G34, A11.

**المخلص:**

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، و ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجمع صيدال في الجزائر، ولقد قسمت هذه الدراسة إلى جزئين، جزء نظري حاولنا فيه الإحاطة بكل الجوانب النظرية لموضوع الدراسة، وجزء تطبيقي استخدمنا فيه الاستبانة كأداة لجمع البيانات والبرنامج الإحصائي SPSSv26 لتحليل البيانات.

وبعد الدراسة والتحليل توصلنا إلى العديد من النتائج أهمها: أناسخدام آليات حوكمة الشركات يعمل على خلق وتعزيز بيئة أخلاقية مهنية وتحقيق المصداقية في كافة الممارسات وذلك من خلال خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح، الانضباط، المسؤولية)، بالإضافة إلى المساهمة في حماية أصحاب المصالح الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

**الكلمات المفتاحية:** حوكمة الشركات، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، محاسبة ابداعية، قوائم مالية.

**تصنيف JEL:** G34, A11.

## 1. مقدمة:

لقد شهد العالم انهيار العديد من الشركات الكبيرة مثل شركة انرون للطاقة وايضاً شركة وورلدكوم، ومن أسباب هذه الانهيارات هو الممارسات المحاسبية التي تتلاعب بالبيانات والقوائم المالية نتيجة المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية التي سهلت هذه الممارسات من قبل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة وإدارة الشركة وذلك لتلبية رغباتهم وطموحاتهم والتأثير الإيجابي لسمعة الشركة في الأسواق، بالإضافة إلى ضعف نظام الرقابة داخل الشركة.

ومن هنا زاد اهتمام الحكومات والمنظمات المهنية بتطبيق آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية للممارسة أنظمة رقابية فعالة والتي بدورها تحد وتكشف بما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وممارساتها وضمان جودة خدمات المراجعة واعطاء مصداقية للتقارير المالية الخاصة بالشركة.

### 1.1 إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق تتمثل إشكالية هذه الدراسة في:  
ما مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؟

ويندرج ضمن هذه الإشكالية بعض التساؤلات التالية:

- هل تساهم آلية مجلس الإدارة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ؟
- هل تساهم آلية الرقابة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ؟
- هل تساهم آلية لجنة المراجعة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ؟
- هل تساهم آلية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ؟

### 2.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى اختبار مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، كما أنه توجد أهداف ثانوية تتمثل في:

- التعرف على أي مدى تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؛
- التعرف على آليات حوكمة الشركات التي تؤثر على المحاسبة الإبداعية؛

• استطلاع آراء موظفي مجمع صيدال والمدققين الداخليين والخارجيين بالإضافة إلى مجلس الإدارة ولجان المراجعة حول مدى مساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

### 3.1. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية البحث من أهمية موضوع حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي تعتبر من المواضيع المهمة في بيئة الأعمال للشركات العالمية والوطنية، حيث أن أغلب الأزمات المالية التي تعرضت لها الشركات الكبرى حول العالم وكان سبب هذه الانهيارات قيام إدارة الشركات بممارسة أساليبها الاحتياطية خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة لإظهار نتيجة النشاط ومكانة الشركة في السوق وذلك وفقاً لما يناسب أهدافها، ومن هنا يتضح أنه لا بد من ربط موضوع حوكمة الشركات وآلياتها للتقليل أو الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومساهمتها في زيادة مصداقية التقارير المالية.

### 4.1. فرضيات الدراسة:

لمحاولة الوصول إلى الإجابات الكافية على مشكلة الدراسة والأسئلة الفرعية لها وتحقيق أهدافها تمت صياغة فرضية أساسية مفادها:

• **الفرضية الرئيسية:** يوجد تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الآتية:

• **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين آلية مجلس الإدارة والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

• **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين آلية الرقابة الداخلية والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

• **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين آلية لجنة المراجعة والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

• **الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين آلية المراجعة الخارجية والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

### 5.1. منهج الدراسة:

لوصول إلى أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي عند طرح الإطار النظري لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبية الإبداعية، وأيضاً تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لمحاولة الربط بين الجوانب المختلفة لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية معتمدين في ذلك على المقابلة وأسلوب الاستبيان في ما يخص دراسة حالة مجمع صيدال للحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع البحث ومعالجتها باستخدام البرنامج SPSS.

### 6.1. الدراسات السابقة:

اعتمدت الدراسة الحالية على مجموعة من الأبحاث والدراسات التي عالجت هذا الموضوع، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة الآتية:

• **دراسة (بوسلمة، 2018):** بعنوان حوكمة الشركات كآلية لمواجهة الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تؤديه حوكمة الشركات في ماليزيا للحد من الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة، وأشارت النتائج إلى أن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات في ماليزيا هو السبيل الأمثل للتقدم لكل الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، وإن وجود نظم وقوانين لحماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح يقي الشركة من التلاعب والغش المالي الذي يؤدي إلى وقوع أزمات مالية وحتى إفلاس الشركة.

• **دراسة (أمين، 2015):** بعنوان تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري وهدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الإيجابية ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها لتحسين جودة أداء الشركات خاصة في الدولة النامية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق حوكمة الشركات يعتبر هو المخرج الوحيد والفعال لضمان حقوق أصحاب المصالح في داخل الشركات وخاصة المستثمرين، وتعتبر أهم الأدوات الوقائية التي تحد من وقوع الأزمات المالية وتبشي ظاهرة الفساد المالي والإداري.

• **دراسة (بله، 2012):** بعنوان دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية واهتمت هذه الدراسة بمعرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات، واستخلص الباحث بعض النتائج والتي

تتمثل في أنه هناك آفاق على أن تطبيق حوكمة الشركات يعزز من كفاءة أداء الشركات ويدعم مقدرتها لمواجهة أي أزمة مالية قد تعترضها، وأن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

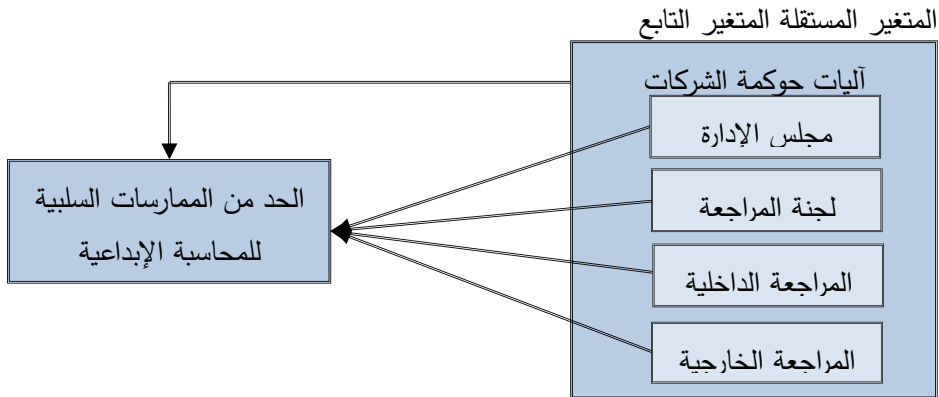
• **دراسة (الفتلاوي، 2012):** بعنوان المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها بحيث اهتمت الدراسة ببيان أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تلجأ إليها بعض الشركات من خلال التدخل في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي، ومن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة ان تطبيق حوكمة الشركات يحد من السلوك المنحرف للإدارة في ممارساتها لإدارة الأرباح وذلك من خلال وضع الأنظمة الكفيلة برقابة الإدارة.

• **اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

تسعى هذه الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة إلى تقديم إضافة للإنتاج العلمي من خلال دراسة تأثير استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال العلاقة بين المتغيرين، إلى جانب تحديد آليات حوكمة الشركات الأكثر تأثيراً على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، بينما في الدراسات السابقة التي تم عرضها لم تقم بربط المتغيرين معاً.

**7.1. نموذج الدراسة:**

شكل 1: يوضح نموذج الدراسة



المصدر: نموذج من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع.

## 8.1. هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور، محورين خاصين بالجانب النظري للدراسة، أما المحور الآخر خاصة بالجانب التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة، حيث تتضمن المحاور ما يلي:

- **المحور الأول:** الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛
- **المحور الثاني:** آليات حوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- **المحور الثالث:** الدراسة الميدانية لآليات حوكمة الشركات ومساهمتها في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال.

## 2. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

### 1.2. نشأة حوكمة الشركات:

لقد أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة وذلك بعد حدوث العديد من الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات على المستوى الدولي وخاصة المتقدمة، وإن هذه الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول أمريكا اللاتينية وشرق آسيا وروسيا في التسعينات من القرن الماضي، وإيضاً ما شهدته أمريكا في المدة الأخيرة من أزمات مالية ومحاسبية في بداية القرن الحالي.

وإن من أبرز الأزمات هي أزمة شركة أنرون في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 2001، وهذا ما أدى إلى اهتمام العالم أجمع بكل ما يتعلق بحوكمة الشركات، ومن أهم الأسباب هذه الانهيارات المالية راجع إلى الفساد المالي والإداري بصفة عامة والفساد المحاسبي بصفة خاصة، وبعد حدوث هذه الأزمات المالية نتج عنها افتقاد الثقة في الأسواق المالية المختلفة وابتعاد المستثمرين عنها، وإيضاً عدم وجود ثقة بمكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة لعدم مصداقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية للشركات. (علي، 2020، صفحة 83)

ومن الأسباب المهمة لانهيار العديد من الشركات هو عدم استخدام آليات حوكمة الشركات ونقص في الإفصاح والشفافية للدائرة المالية داخل الشركات.

## 2.2. مفهوم حوكمة الشركات:

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة الحرفية التي ظهرت لمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية للحوكمة والتي اتفق عليها هي: أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

هناك الكثير من المحاولات لتعريف حوكمة الشركات على المستوى الدولي، وهذا يرجع إلى تداخله في العديد من المفاهيم التنظيمية والاقتصادية والمالية للشركات والأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، ومن هذه التعريفات نذكر:

التعريف الذي ورد بتقرير كادبوري (Cadbury) عام 1992 والذي عرفها أنها الطريقة التي تُدار بها الشركة وتُحكّم. (بلبع، 2016، صفحة 24)

عرفها Gabrielle O'Donovan: هي السياسات الداخلية التي تشمل النظام والعمليات والأشخاص، والتي تخدم احتياجات المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، من خلال توجيه ومراقبة أنشطة إدارة الأعمال الجيدة مع الموضوعية والمسائلة والنزاهة. (سوليم، 2010، صفحة 07)

وعرفت أيضا على أنها: نظام متكامل تتكامل فيه كافة الإجراءات والمفاهيم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والاجتماعية والقانونية لتحقيق المساءلة والتقييم لأداء المؤسسات ويمكن أن تعتمد المؤسسة بوصفها إستراتيجية للقضاء على الفساد المالي والإداري والتي تؤثر على العلاقة فيما بين أطراف المصلحة في المؤسسة. (زامل، 2018، صفحة 85)

وعرفها (كموش، 2018، صفحة 24): إن حوكمة الشركات هي مجموعة القواعد والإجراءات التي من خلالها تُسِير الشركة وفق منهج متكامل يضمن حقوق كافة الأطراف ذات المصلحة، ويدعم قدرة الشركة على التنسيق بين مكوناتها من أجل تحقيق أهدافها، وبشكل يمكنها من اتخاذ قرارات مناسبة في ظل بيئة معقدة وغير مستقرة.

ومما سبق تعريفه يمكن القول أن حوكمة الشركات هي الأنظمة التي تسير بها الشركة من خلال عدة قوانين التي تبرز العلاقة بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح والمساهمين، والتي تمكنها من اتخاذ القرارات الصحيحة.

### 3.2. مبادئ حوكمة الشركات:

لقد تم الإشارة إلى مبادئ حوكمة الشركات في ثلاث وثائق تم إصدارها نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي وتتمثل هذه الإصدارات في تقرير Cadbury في المملكة المتحدة سنة 1992 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD خلال 1999-2004-2015 للذان يوضحان مبادئ عامة حول الأعمال التي من المتوقع أن تعمل بها الشركات لضمان الإدارة السليمة، بالإضافة إلى قانون Sarbanes-Oxley الصادر من قبل الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية وهو محاولة لتشريع العديد من المبادئ الموصى بها المتمثلة في التالي: (الموسوي، 2020، صفحة 13)

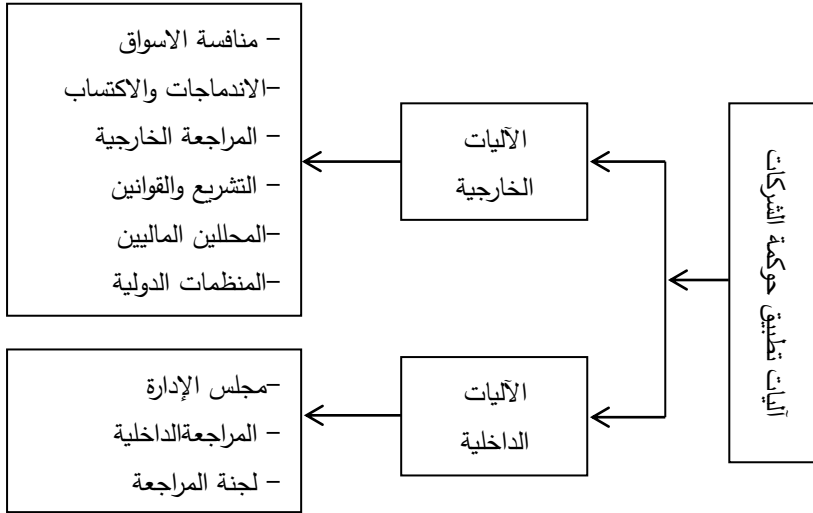
- الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين: يجب على المؤسسات احترام حقوق المساهمين ومساعدة المساهمين على ممارسة تلك الحقوق؛
- اهتمامات أصحاب المصلحة الآخرين: يجب على المؤسسات أن تدرك أن لها التزامات قانونية وتعاقدية واجتماعية وقائمة على السوق على أصحاب المصلحة غير المساهمين؛
- دور مجلس الإدارة ومسؤولياته: يحتاج مجلس الإدارة إلى مهارات وفهم كافيين لمراجعة وتحدي أداء الإدارة؛
- النزاهة والسلوك الأخلاقي: يجب أن تكون النزاهة مطلبًا أساسيًا في اختيار موظفي الشركات وأعضاء مجلس الإدارة؛
- الإفصاح والشفافية: يجب على الشركات توضيح دور ومسؤوليات مجلس الإدارة والإدارة العامة لتزويد أصحاب المصلحة بمستوى من المساءلة.

### 4.2. آليات حوكمة الشركات:

لقد وضعت آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات التي تحدث من قبل المخاطر الأخلاقية والانتقاء السلبي من طرف الشركات التي تطبقها، وهناك آليات داخلية وخارجية يمكن توضيحها في الآتي: (فداوي، 2013/2014، صفحة 60)



## الشكل 2: آليات تطبيق حوكمة الشركات



المصدر: أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، 2014/2013، ص: 60.

- أ- **الآليات الداخلية:** حيث تقوم آليات حوكمة الشركات الداخلية بمراقبة الأنشطة ثم اتخاذ قرارات تصحيحية لتحقيق الأهداف المسطرة، وتتمثل هذه الآليات في:
- **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة؛
  - **لجنة المراجعة:** يقصد بلجنة المراجعة بأنها إحدى اللجان الفرعية التابعة لمجلس الإدارة، والتي تجتمع بصفة دورية ومنظمة، وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن يتوافر فيهم التأهيل العلمي الملائم والإلمام بالجوانب المالية والمحاسبية وطبيعة نشاط الشركة والقدرة على قراءة التقارير والقوائم المالية. (أحمد م.، 2019، صفحة 59)
  - **المراجع الداخلي:** تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصادقية.

ب- الآليات الخارجية: وهي الآليات التي يطبقها أصحاب المصالح الخارجيين عن الشركة وتتمثل في:

• منافسة سوق الخدمات وسوق العمل الإداري: تعد هذه الآلية أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح سوف تغشل في منافسة الشركات الأخرى التي تنشط في مجالها؛

• الاندماجات والاكتمسابات: إن هذه الآلية تعد من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في الشركات، حيث من دونها لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال؛

• المراجعة الخارجية: تؤدي المراجعة الخارجية دورا مهما في تحسين جودة المعلومات المالية وإعطاء ثقة تامة لمستخدميها؛

• التشريع والقوانين: تؤثر التشريعات والقوانين على قرارات الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية حوكمة الشركات.

#### 5. مسؤوليات وواجبات القائمين على حوكمة الشركات:

تتضمن منظومة القائمين على الحوكمة عدة أطراف رئيسية، ويكلف كل طرف بمسؤوليات وواجبات يتحتم عليه إتباعها للوصول إلى الحوكمة الرشيدة وهم كالتالي: (علي، 2020، صفحة 17)

#### أ- مجلس الإدارة

ويقوم بالمسؤوليات التالية:

- يقوم رئيس المجلس بمراجعة سير أعمال وكفاءة الشركة من خلال سجل مؤسسي؛
- يقوم مجلس إدارة الشركة بمراجعة الأداء الإداري للشركة المعينة وإصدار توجيهاته؛
- يتبنى مجلس الإدارة منهاجا تفاعليا لتحقيق أكبر قدر من الأرباح للمساهمين؛
- تكوين لجان تقوم بإدارة مختلف مستويات الشركة؛
- تعيين كبار التنفيذيين، والإشراف عليهم، وتقدير ما يتقاضونه من أموال.

#### ب- القواعد الإدارية:

- يتبنى مجلس الإدارة فلسفة مبنية على التميز في مجال الاستثمار؛
- يقوم المجلس باعتماد استراتيجية الشركة ووضع السياسات التوجيهية؛
- تعيين مكتب التدقيق المالي لتقديم تقارير للجنة الفرعية للمراجعة المالية؛

- تلتزم كافة الوحدات التابعة للشركة بكل ما تتضمنه الرؤية والرسالة الخاصة بالشركة؛
- تقرير المسؤولية الاجتماعية للشركة، ووضع سياسات ومعايير موحدة للاستثمار.

#### ت - لجنة الشفافية:

- عقد اجتماع دوري للمستثمرين، التنسيق التام مع المنظمين؛
- تقديم تقديرات مستقلة للنتائج التي توصلت إليها الشركة؛
- ترقية وتطوير الأداء المهني، وتكليف طرف ثالث بإجراء تقييم إداري ومالي لأداء الشركة؛
- العمل على إتباع المعايير العالمية في أعمال وأنشطة الشركة.

#### ث - لجنة التدقيق المالي وإداري المخاطر:

- مراجعة وتدقيق التقارير المالية للشركة ومدى صحتها؛
- وصف وتحليل المخاطر الاستثمارية المحتملة وعرضها على إدارة الشركة؛
- وضع الخطط الخاصة بإجراء المراجعة والتدقيق المالي الداخلي والخارجي؛
- متابعة ومراجعة كفاءة أداء المراجعة المالية الداخلية والخارجية؛
- وضع توصيات المراجع المالية الداخلية والخارجية والمدققين المستقلين بصيغتها النهائية؛
- مراقبة مدى الالتزام بكافة القوانين واللوائح المنظمة لعمل الشركة.

### 3. آليات حوكمة الشركات والحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها وأساليبها، ودور استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد أو التقليل منها.

#### 1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، وفيما يلي سنعرض أهم التعريفات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية:

إن مفهوم المحاسبة الإبداعية يكمن في أن هذا المصطلح هو عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتظليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواءً لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره. (اسماعيل، 2018، صفحة 84)

وعرفها فيليبس (Phillips) بأنها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية. (أحمد ا.، 2019، صفحة 132)

وقدمها جيمسون (Jameson) على أنها تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. (اسماعيل، 2018، صفحة 85) وعرفها BamboowebDictionary بأنها تُشير لاستخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم. (هوارى، 2017، صفحة 13)

ومما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية هي ممارسات وعمليات إبداعية وحديثة وفنية يقوم بها المحاسب وفق القواعد والقوانين المحاسبية وذلك لإدارة الأرباح معينة ولها جانبان في ممارستها، الأول إيجابي وهو لإيجاد حلول لمشاكل محاسبية حديثة تساعد على اتخاذ القرار، والجانب السلبي وهو التلاعب بالأرقام والبيانات المالية من أجل تحقيق أهداف معينة أو إخفاء حقائق معينة تخدم مصالح أطراف محددة.

### 2.3. أساليب المحاسبة الإبداعية:

هناك العديد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ومن أهم تلك الأساليب ما يلي: (جبار، 2011، صفحة 244)

أ- الأساليب المستخدمة في قائمة الدخل: ومن أهم هذه الأساليب نذكر على سبيل المثال:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع بينما عملية البيع لا تزال موضع شك؛
- تسجيل إيراد مزيف أو وهمي؛
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة خلال فترة مالية محددة؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة؛
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة؛
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.

ب- الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي: تقيم الأصول والالتزامات عادة بمبدأ التكلفة التاريخية، أما العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالخبرة والمعرفة ومهارات العاملين وشهرة المحل يصعب تقييمها، وفيما يلي يتم عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة:

- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييمها والاعتراف بها؛
- الأصول الثابتة: حيث يتم التلاعب في نسبة الإهلاك؛
- الأصول المتداولة: حيث يتم التلاعب في قيمة مخصصات تدني خسارة القيمة؛
- النقديات: حيث يتم التلاعب في أسعار الصرف للتعاملات المالية بالعملة الأجنبية؛
- الذمم المدينة: حيث يتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة كتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الشركة؛(محمد م.، 2019، صفحة 140)
- الاستثمارات طويلة الأجل: حيث يتم تغيير الطرق المحاسبية المتبعة؛
- الموجودات المحتملة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها؛
- المخزونات: يتم التلاعب في أسعار تقييمها.

#### ت- الأساليب المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ويتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.(هوارى، 2017، صفحة 116)

#### 3.3. آليات الحوكمة لمواجهة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية:

تركز آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، أما آليات حوكمة الشركات الخارجية فتتمثل بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة وتلك التي تمارسها المنظمات الدولية ذات الصلة لضمان تطبيق قواعد حوكمة الشركات.(محسن، 2016، صفحة 489)

سوف يقوم الباحث بالتركيز على الآليات التي تؤثر على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية فقط، وهما آليات حوكمة الشركات الداخلية وتتمثل في مجلس الإدارة والرقابة الداخلية وأيضاً لجنة المراجعة، وآلية خارجية واحدة فقط تتمثل في المراجعة الخارجية وكما يلي:

أ- مجلس الإدارة كآلية: إن مجلس الإدارة يتكون من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاثة سنوات وفقاً للطريقة الموضحة في نظام الشركة، وهذا المجلس هو الذي يتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة، ومن ثم فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس، ولو قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين في القيام ببعض أعماله. (سويلم، 2010، صفحة 205)

ومن هنا يتضح أن مجلس الإدارة هو المسؤول على ضمان صحة المعلومات المالية الخاصة بالشركة، مع ضمان وجود نظام للرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون، وأن يقوم مجلس الإدارة بتكليف من يراه مناسباً لإخطاره بالسياسات المحاسبية السليمة، ذلك للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية عبر مجموعة من الإجراءات تتمثل فيما يلي: (مصطفى، 2018، صفحة 79)

- مراعاة التزام مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات وضمن سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وحسن الرقابة عليها وإدارة المخاطر؛
- توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات الرقابية بالمجلس؛
- العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع الشركة، وإعطائهم الصلاحيات اللازمة والكافية لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي؛
- إصدار تشريعات بعقوبات وجزاءات مشددة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفة مالية أو إدارية أو تعتمد تقديم معلومات مضللة وخاطئة للمساهمين أو غيرهم من أصحاب المصالح؛
- إلزام مجلس الإدارة بإقراره عن مسؤولياته في إيجاد نظام للرقابة الداخلية وتوقيع رئيسه على التقارير المالية السنوية والربعية بما يفيد ذلك؛
- الفصل بين وظيفتي كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة؛
- تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

ب- **لجنة المراجعة كآلية:** تلعب لجنة المراجعة دوراً محورياً في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والتقارير المالية الاحتمالية وذلك عبر العديد من الإجراءات والمتمثلة في: (أحمد م.، 2019، صفحة 107)

- التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية داخل الشركة؛
- التحقق من مدى إتزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها، وفحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية؛
- المساهمة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته، والتأكد من عدم وجود تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات مع أطراف ذوي العلاقة؛
- تحقيق التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال تحديد مجال المراجعة، ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر.

ت- **الرقابة الداخلية كآلية:** تقوم الرقابة الداخلية بدور فعال في القضاء على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق تقويم عملية حوكمة الشركات وتقديم التوصيات المناسبة لها، لتتمكن من تحقيق أهدافها ومبادئها من خلال ما يلي: (السعدنى، 2009، صفحة 213)

- متابعة وتقييم وتحليل المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة؛
- الفحص والتحقق من الالتزام بالسياسات، والإجراءات، والنظم المطبقة؛
- توفر الرقابة الداخلية تأكيد للمجلس وللجنة المراجعة بأن المخاطر تتم السيطرة عليها، وإن الأداء الرقابي في المنشأة قوي وفعال؛
- تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمراجعين وإدارة الشركة؛
- تقديم توصيات لتحسين العمليات والسياسات والإجراءات داخل الشركة؛
- تقديم عمليات استشارية تتعلق بالجوانب التشغيلية لتحسين فاعلية وكفاءة عمليات الشركة.

ث- **المراجعة الخارجية كآلية:** يسعى المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال اختبار العمليات الأساسية التي تشكل أساس القوائم المالية وتكوين رأي محايد عن عدالة القوائم المالية، ويمكن الاعتماد على تلك النظم التي تنتج القوائم المالية حيث تقل حجم العينة ونطاق الاختبارات عندما توجد نظم رقابة داخلية فعالة ونظم محاسبية سليمة. (ميخائيل، 2009، صفحة 107)

#### 4. دراسة حالة مجمع صيدال

##### 1.4. التعريف بالشركة محل الدراسة: (www.saidalgroup.dz)

شركة صيدال (SPASOIDAL) هي شركة مساهمة، رأسمالها قدره 2.500.000.000 دج، حيث 80 % من رأسمال شركة صيدال تملكه الدولة والـ 20% المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري. أنشئت شركة صيدال في سنة 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادت في هذا الإطار، من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة، كما حوّل إليها في سنة 1988 مركب "المضادات الحيوية" بالمدينة (الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية).

وفي سنة 1989 وتبعاً لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

وخلال سنة 1993 تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

وفي سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر عن تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، أنتيببوتيكال وبيوتيك)، وفي سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59%. وفي سنة 2010، قامت بشراء 20% من رأسمال شركة إيبيرال كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75 % إلى 44.51 %، وفي سنة 2011 رفعت صيدال حصتها في رأسمال إيبيرال إلى حدود 60%، وفي جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروع الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص (أنتيببوتيكال، فارمالوبيوتيك).

##### 2.4. إجراءات الدراسة الميدانية:

أ- **مجتمع وعينة الدراسة:** يتضمن مجتمع الدراسة على عينة من الإطارات والمسؤولين في جميع فروع صيدال، والتي تتمثل في أعضاء الدائرة المالية في المؤسسة وبالإضافة إلى رؤساء الأقسام وأعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة وأيضاً المراجعين الخارجيين، وقد



تم اختيارهم بشكل عشوائي كونهم هم الأقرب للممارسات الإبداعية في المحاسبة والتلاعب الذي يحصل في القوائم المالية، وقد تم توزيع (60) استبانة وكان العائد منها (52) أي بنسبة 86.66% من الاستبيانات الموزعة، وبعد عملية الفرز وتنظيم هذه الاستبيانات تم الإبقاء على (40) القابلة للتحليل، ونوضح في الجدول (1) عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة بالإضافة إلى القابلة للتحليل كآتي:

**الجدول 1: الاستثمارات الموزعة في مجمع صيدال**

البيان	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات الملغاة	الاستثمارات المفقودة	الاستثمارات الصالحة
العدد	60	12	08	40
النسبة	100%	20%	13.33%	66.66%

**المصدر:** من إعداد الباحثين بناءً على الاستبيانات

ب- أداة الدراسة: استخدم الباحثين استبانة لتحقيق جمع البيانات الأولية وأهداف الدراسة، ولقد قسمت هذه الاستبانة إلى قسمين الأول يتكون من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وتضمن ستة أسئلة، وأما القسم الثاني فيضم خمسة محاور تضمنت (27) سؤالاً يتعلق بموضوع الدراسة كما هو موضح في الجدول الآتي:

**الجدول 2: المحاور الرئيسية للدراسة وعدد فقراته**

الرقم	المحور	عدد الفقرات
01	استخدام آلية مجلس الإدارة	05
02	استخدام آلية لجنة المراجعة	05
03	استخدام آلية الرقابة الداخلية	05
04	استخدام آلية المراجعة الخارجية	05
05	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	07
	المجموع	27

**المصدر:** من إعداد الباحثين بناءً على الاستبانة

وتم الاعتماد على مؤشر ليكرت الخماسي (LikertScale) في جميع أسئلة قائمة الاستبيان، والذي يؤكد على التمييز بين مدى قوة المفردة مع الخيار أو العبارة، والموضح في الجدول الآتي:

**الجدول 3: مؤشر ليكرت الخماسي (LikertScale)**

01	02	03	04	05
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على معارف سابقة.

بعد عملية جمع البيانات الأولية، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSSv26)، وهي:

• **الإحصاء الوصفي:** استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الديموغرافية للمستجوبين، إضافة إلى حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه مختلف العبارات؛

• **اختبار (Tone simple T-test):** للتعرف على الدلالة الإحصائية لفرضيات الدراسة؛

• **معامل الارتباط:** لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع؛

• **تحليل الانحدار:** لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

• **معامل التحديد لنموذج الانحدار:** لمعرفة قدرة المتغير المستقل في تفسير التأثير الذي يحدث للمتغير التابع.

**2-3- اختبار صدق وثبات الاستبيان:** تم التحقق من صدق الأداة من خلال إعطاء الاستبانة إلى العديد من المحكمين والمتمثلين في أساتذة مختصين في التدقيق والمحاسبة بالإضافة إلى الإحصاء، والذين بدورهم قاموا بإرشادنا في تعديل هذه الاستبانة وحذف ما لا يلزم، وبعد تعديلها تمّ التحقق من ثبات الاستبانة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ، حيث تتراوح قيمة هذا المعامل ما بين 0 و1، فكانت النتائج مبيّنة في الجدول الآتي:

**الجدول 4: نتائج معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) للدراسة.**

محاور الاستبيان	قيمة معامل ألفا كرونباخ
استخدام آلية مجلس الإدارة.	0.821
استخدام آلية لجنة المراجعة.	0.848
استخدام آلية الرقابة الداخلية.	0.734
استخدام آلية المراجعة الخارجية.	0.728
الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية	0.767
جميع المحاور	0.779

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

وعند استقراء نتائج تحليل الموثوقية في الجدول أعلاه أن جل محاور الاستبانة تظهر مستوى مقبولا (77.9%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات تلي متطلبات الدراسة.

#### 4.2.4. تفسير النتائج:

أ. **خصائص عينة الدراسة:** من خلال الجدول رقم (05) يلاحظ أن المستجوبين والمتمثلين أساسا في المراجعين الداخليين والخارجيين بالإضافة إلى رؤساء الأقسام وأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة التابعين لمجمع صيدال، يتكون معظمهم من الرجال بنسبة 67.50%، نظر لطبيعة العمل الذين يقومون به، أما فيما يخص السن فإن غالبيتهم أقل من 30 سنة بنسبة تقدر ب 52.50%، أما المستوى العلمي فنجد أن معظمهم متحصلون على شهادة الماستر أهمها في المحاسبة وإدارة الأعمال بنسبة تقدر ب 35%، وإضافة إلى الخبرة المهنية كانت من (أقل من 5 سنوات) بنسبة 55% وهذه المؤشرات تعزز من قدراتهم على الإجابة بموثوقية على محاور الاستبانة.

#### الجدول رقم 5: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

الفئة	البيان	التكرار	النسبة المئوية	الفئة	البيان	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	27	67.50%	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	22	55%
	أنثى	13	32.50%		ما بين 5 - 10 سنوات	09	22.50%
	المجموع	40	100%		أكثر من 10 سنوات	09	22.50%
					المجموع	40	100%
العمر	أقل من 30 سنة	21	52.50%	التخصص	محاسبة	11	27.50%

			الأكاديمي			ما بين 30 - 50 سنة	
27.50%	11	إدارة الأعمال		32.50%	13		
20%	08	مالية				أكثر من 50 سنة	
25%	10	أخرى		15%	06		
100%	40	المجموع		100%	40	المجموع	
17.50%	07	مراجع داخلي	الوظيفة الحالية	17.50%	7	ليسانس	المؤهل العلمي
15%	06	مراجع خارجي		35%	14	ماستر	
15%	06	عضو مجلس الإدارة		30%	12	دكتوراه	
35%	14	مسير مالي					
12.50%	05	عضو لجنة المراجعة		17.50%	07	أخرى	
05%	02	رئيس قسم					
100%	40	المجموع		100%	40	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

#### • التحليل الإحصائي لنتائج العينة:

ب. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول: من خلال الجدول رقم (6) يتضح أن الوزن النسبي لمتوسط آراء أفراد العينة على كل فقرات المحور الفرعي والمتعلق بآلية مجلس الإدارة كلها إيجابية، وقد كانت درجة التحقق مرتفعة إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.80 وانحراف معياري بلغ قيمة 0.61، وقد كانت عبارة تضمن آلية مجلس الإدارة بالالتزام بالقوانين والتشريعات هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.25 وانحراف معياري قدره 0.49، بينما كانت عبارة تعطي آلية مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي هي الأقل تحقق إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.47 مع انحراف معياري قدره 1.15.

**الجدول 6: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الأول**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة النسبية	الأهمية النسبية
01	تضمن آلية مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية.	4.02	0.83	مرتفعة	2
02	تضمن آلية مجلس الإدارة الالتزام بالقوانين والتشريعات.	4.25	0.49	مرتفعة جداً	1
03	توفر آلية مجلس الإدارة الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.	3.60	0.92	مرتفعة	4
04	تعمل آلية مجلس الإدارة على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية.	3.70	0.93	مرتفعة	3
05	تعطي آلية مجلس الإدارة الصلاحيات اللازمة للأعضاء المستقلين لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي.	3.47	1.15	مرتفعة	5
	المؤشر الكلي	3.80	0.61	مرتفعة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

**ج. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثاني:** من خلال الجدول رقم (7) يتضح أن الوزن النسبي لمتوسط آراء أفراد العينة على كل فقرات المحور الفرعي والمتعلق بآلية لجنة المراجعة كلها إيجابية، وقد كانت درجة التحقق عالية إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.98 وانحراف معياري بلغ قيمة 0.59، وقد كانت عبارة تتيح آلية لجنة المراجعة التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية داخل الشركة هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.27، وانحراف معياري قدره 0.45، بينما كانت عبارة تساهم آلية لجنة المراجعة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته هي الأقل تحقق إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.70 مع انحراف معياري قدره 1.14.

**الجدول 7: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
01	تتيح آلية لجنة المراجعة التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية داخل الشركة.	4.27	0.45	مرتفعة جداً	1
02	تتحقق آلية لجنة المراجعة من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح المنظمة لأعمالها.	4.15	0.66	مرتفعة	2
03	تعمل آلية لجنة المراجعة على فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية.	4	0.93	مرتفعة	3
04	تساهم آلية لجنة المراجعة في الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته.	3.70	1.14	مرتفعة	5
05	تتيح آلية لجنة المراجعة التنسيق الفعال بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال تحديد مجال المراجعة.	3.77	0.89	مرتفعة	4
	المؤشر الكلي	3.98	0.59	مرتفعة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

د. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثالث: من خلال الجدول رقم (8) يتضح أن الوزن النسبي لمتوسط آراء أفراد العينة على كل فقرات المحور الفرعي والمتعلق بآلية الرقابة الداخلية كلها إيجابية، وقد كانت درجة التحقق عالية إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.99 وانحراف معياري بلغ قيمة 0.41، وقد كانت عبارة تتيح آلية الرقابة الداخلية الفحص والتحقق من الالتزام بالسياسات، والإجراءات، والنظم المطبقة هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.12، وانحراف معياري قدره 0.46، بينما كانت عبارة تسعى آلية الرقابة الداخلية لتنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمراجعين وإدارة الشركة هي الأقل تحقق إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.75 مع انحراف معياري قدره 0.92.

**الجدول 8: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
01	تتيح آلية الرقابة الداخلية متابعة وتقييم وتحليل المخاطر وأنظمة الرقابة في الشركة.	4.10	0.70	مرتفعة	3
02	تتيح آلية الرقابة الداخلية الفحص والتحقق من الالتزام بالسياسات، والإجراءات، والنظم المطبقة.	4.12	0.46	مرتفعة	1
03	توفر آلية الرقابة الداخلية تأكيد للمجلس وللجنة المراجعة بأن المخاطر تتم السيطرة عليها، وأن الأداء الرقابي في المنشأة قوي وفعال.	3.85	0.73	مرتفعة	4
04	تسعى آلية الرقابة الداخلية لتنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمراجعين وإدارة الشركة.	3.75	0.92	مرتفعة	5
05	تسعى آلية الرقابة الداخلية إلى تقديم توصيات لتحسين العمليات والسياسات والإجراءات داخل الشركة	4.10	0.84	مرتفعة	2
المؤشر الكلي		3.99	0.41	مرتفعة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

هـ. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الرابع: من خلال الجدول رقم (9) يتضح أن الوزن النسبي لمتوسط آراء أفراد العينة على كل فقرات المحور الفرعي والمتعلق بآلية المراجعة الخارجية كلها إيجابية، وقد كانت درجة التحقق عالية إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.33 وانحراف معياري بلغ قيمة 0.40، وقد كانت عبارة تسمح آلية المراجعة الخارجية بإضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.60، وانحراف معياري قدره 0.78، بينما كانت عبارة تسعى آلية المراجعة الخارجية إلى التنسيق مع الرقابة الداخلية ولجنة المراجعة هي الأقل تحقق إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.17 مع انحراف معياري قدره 0.70.

**الجدول 9: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع**

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإيجابية النسبية	الأهمية
01	تسمح آلية المراجعة الخارجية بالتأكد من أن القوائم المالية توفر معلومات كافية ومناسبة تعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية.	4.45	0.76	مرتفعة جداً	2
02	تسمح آلية المراجعة الخارجية بإضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية.	4.60	0.78	مرتفعة جداً	1
03	يعطي آلية المراجعة الخارجية رأياً بالبيانات المالية المدققة على حساب مصالح الأطراف الأخرى.	4.18	0.88	مرتفعة	4
04	تسعى آلية المراجعة الخارجية إلى التنسيق مع الرقابة الداخلية ولجنة المراجعة.	4.17	0.70	مرتفعة	5
05	تقوم آلية المراجعة الخارجية ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق وفحص نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات.	4.27	0.89	مرتفعة جداً	3
	المؤشر الكلي	4.33	0.40	مرتفعة جداً	

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

ومن خلال إجابات أفراد العينة للمحاور السابقة الذكر كانت درجة تحقق المحور المستقل لآليات حوكمة الشركات مرتفعة جداً، ومن هنا يمكن القول أن آليات حوكمة الشركات مستخدمة داخل الشركة بشكل فعال إذ تراوح المتوسط الحسابي بين قيمة 3.80 و4.33.

**2-4-6- التحليل الإحصائي لعبارات المحور الخامس:**

من خلال الجدول رقم (10) يتضح أن الوزن النسبي لمتوسط آراء أفراد العينة على كل فقرات المحور والمتعلق بالحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية كلها إيجابية، وقد كانت درجة التحقق عالية إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.91 وانحراف معياري بلغ قيمة 0.57، وقد كانت عبارة تلتزم الشركة بعمليات الجرد المادي للأصول والقيم الموضوعية في



القوائم المالية الخاصة بها هي الأعلى تحقق بمتوسط حسابي قدره 4.22، وانحراف معياري قدره 0.69، بينما كانت عبارة تسعى الشركة على تعميم المعالجات المحاسبية في الفروع مع الإفصاح على التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية في التقارير المالية هي الأقل تحقق إذ بلغ المتوسط الحسابي 3.75 مع انحراف معياري قدره 1.05.

### الجدول 10: نتائج آراء عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
01	تعمل الشركة على الحد من الاجتهادات الشخصية ذات الطابع السليبي في الأنظمة المحاسبية والإدارية المعتمدة.	3.85	1.05	مرتفعة	4
02	تلتزم الشركة تقييم وتسجيل أصولها بمبدأ التكلفة التاريخية.	3.77	0.80	مرتفعة	6
03	تسعى الشركة على تعميم المعالجات المحاسبية في الفروع مع الإفصاح على التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية في التقارير المالية.	3.75	1.05	مرتفعة	7
04	تسعى الشركة إلى حل كل مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي إن وجدت.	4.02	0.86	مرتفعة	2
05	تسعى الشركة إلى الإلتزام بكافة المعايير المهنية والاخلاقية مع التأكيد على عدم القيام بأي تسجيلات محاسبية وهمية لتحسين مركزها المالي.	3.82	0.95	مرتفعة	5
06	يتم إعلام أصحاب المصالح بالشركة على النظام المحاسبي المستخدم في الشركة.	4	0.75	مرتفعة	3
07	تلتزم الشركة بعمليات الجرد المادي للأصول والقيم الموضوعة في القوائم المالية الخاصة بها.	4.22	0.69	مرتفعة جداً	1
المؤشر الكلي		3.91	0.57	مرتفعة	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

## 2-5- اختبار الفرضيات:

• تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (11) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (10.398) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.94)، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.709)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغيرات المستقلة (آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (13.327) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.66) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار ( $R^2$ ) (0.596) وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (59.6%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وعليه تقبل الفرضية الرئيسية.

• أما بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى فنلاحظ من نتائج الجدول رقم (11) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (10.268) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.92)، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.844)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغير المستقل (آلية مجلس الإدارة) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (15.678) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.48) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار ( $R^2$ ) (0.687) وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته (68.70%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

• أما بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية فنلاحظ من نتائج الجدول رقم (11) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (12.358) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.93)، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.695)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغير المستقل (آلية لجنة المراجعة) على المتغير التابع (الحد

من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (13.587) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.57) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R2) (0.539) وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته (53.90%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية.

● أما بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة فنلاحظ من نتائج الجدول رقم (11) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (8.698) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.97)، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.573)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغير المستقل (آلية الرقابة الداخلية) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (12.432) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.86) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R2) (0.483) وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته (48.30%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الثالثة.

● أما بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة فنلاحظ من نتائج الجدول رقم (11) أن قيمة (T المحسوبة) تساوي (10.268) وهي أعلى من قيمة (T الجدولية) البالغة (1.94)، وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية (0.05)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.724)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد المتغير المستقل (آلية المراجعة الخارجية) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث تشير قيمة (F المحسوبة) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (11.608) وهي أكبر من القيمة الجدولية والبالغة (2.74) عند مستوى معنوي (0.05)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R2) (0.675) وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته (67.50%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع وعليه تقبل الفرضية الفرعية الرابعة.

**الجدول 11: اختبار الفرضيات**

متغير الدراسة	T المحسوبة	T الجدولية	R	F المحسوبة	F الجدولية	R <sup>2</sup>
الفرضية الأولى	10.268	1.92	0.844	15.678	2.48	0.687
الفرضية الثانية	12.358	1.93	0.695	13.587	2.57	0.539
الفرضية الثالثة	8.698	1.97	0.573	12.432	2.86	0.483
الفرضية الرابعة	10.268	1.94	0.724	11.608	2.74	0.675
الفرضية الرئيسية	10.398	1.94	0.709	13.327	2.66	0.596

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSSv26

**5. الخاتمة:**

كان الهدف من الدراسة تبيان العلاقة التكاملية بين آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية التي تؤثر بشكل إيجابي على الممارسات السلبية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية وذلك من وجهة نظر الموظفين داخل مجمع صيدال لإنتاج الأدوية بكامل فروعه بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين وأصحاب المصالح الأخرى، ومن خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في جمع صيدال لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية توصلنا للنتائج التالية:

- توجد العديد من الاختلافات في وجهات النظر في تحديد مفهوم حوكمة الشركات، وكل هذه الاختلافات تتفق على أن حوكمة الشركات تزيد من مردودية الشركة وتدعم مقدراتها على إدارة المخاطر؛
- نجد أن هناك دور كبير في آليات حوكمة الشركات في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية الذي بدوره يقوم بتحقيق الشفافية والعدالة الذاتية والثقة في البيانات الواردة في التقارير المالية للشركة؛
- اتفقت آراء المستجوبين على أن استخدام آليات الحوكمة الداخلية والخارجية يحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك عبر تفعيل مهام مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية، حيث أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية وجود علاقة ارتباط قوية بين آليات الحوكمة والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- إن استخدام آليات حوكمة الشركات يعمل على خلق وتعزيز بيئة أخلاقية مهنية وتحقيق المصداقية في كافة الممارسات وذلك من خلال خصائص الحوكمة (الشفافية والإفصاح،

الانضباط، المسؤولية) بالإضافة إلى المساهمة في حماية أصحاب المصالح، الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

• من مهام لجان المراجعة الإشراف على المراجعة الخارجية والداخلية، وذلك عبر وضع خطط تنظيمية ودراسة وتدقيق القوائم المالية وإجراء التعديلات التصحيحية لها يساهم في الحد من كل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثين بما يلي:

• ضرورة العمل على إقامة دورات تكوينية وبرامج تدريبية لأعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين في الشركات الجزائرية؛

• تعميم الوعي المحاسبي لما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، وتقديم الإجراءات المناسبة للحد من تأثيرها السلبي داخل الشركات الجزائرية مع وضع قواعد السلوك المهني من قبل المجلس الوطني للمحاسبة؛

• تشجيع على تحفيز استخدام آليات الحوكمة لأهميتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

• القيام بتوعية مستخدمي القوائم المالية بآثار وانعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والأكاديميين.

## 6. قائمة المراجع:

1. أحمد شوقي اسماعيل. (2018). المحاسبة الابداعية في ادارة الأرباح. مصر: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.

2. إزدهار عبد الله زامل. (2018). حوكمة الشركات ودورها في مكافحة الفساد المالي في الوحدات الحكومية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، الصفحات 240-257.

3. أشرف حنا ميخائيل. (2009). تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات. التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (الصفحات 88-116). مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

4. المليجي عبد الرؤوف صالح أحمد، إبراهيم جابر السيد أحمد. (2019). إدارة الأرباح. الجزائر: دار الجديد للنشر والتوزيع.

5. أمينة فداوي. (2014/2013). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . أطروحة دكتوراه . عنابة، الجزائر .
6. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، حسين جليل محسن. (2016). تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، الصفحات 484-506.
7. بشرى نجم عبد الله المشهداني، ليلي ناجي مجيد الفتلاوي. (2012). المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها. مجلة الإدارة والاقتصاد ، الصفحات 26-56.
8. بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري. (31 ديسمبر، 2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الصفحات 11-29.
9. بن عواق شرف الدين أمين. (30 جوان، 2015). تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري تجارب دولية ارثدة. مجلة الباحث الاقتصادي ، الصفحات 143-154.
10. حكيمة بوسلمة. (31 ديسمبر، 2018). حوكمة الشركات كآلية لمواجهة الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة: ماليزيا نموذجا. مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة ، الصفحات 48-64.
11. سعد زناد دروش، مصطفى أحمد مصطفى، محمد موسى أحمد علي. (2020). الحوكمة منهج إداري للإصلاح ومحاربة الفساد. مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية.
12. سفير محمد، بوبكر مصطفى. (2018). حوكمة الشركات. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
13. سيد عبدالرحمن عباس بله. (01 جوان، 2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الصفحات 51-68.
14. عبد المجيد كموش. (2018، 3112). دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات - الآليات ونظام التشغيل-. مجلة العلوم الإدارية والمالية ، الصفحات 22-37.
15. محمد على سويلم. (2010). حوكمة الشركات في الأنظمة العربية. مصر: دار النهضة العربية.
16. محمد عيد بلبع. (2016). حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الاختلالات الإدارية والمالية. مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية.

17. محمود علي أحمد إسماعيل، إبراهيم جابر السيد أحمد. (2019). الرقابة الداخلية للمحاسبة في النظامين اليدوي والإلكتروني. الجزائر: دار الجديد للنشر والتوزيع.
18. مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد. (2019, 05 29). دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) دراسة ميدانية. مجلة المؤسسة ، الصفحات 148-135.
19. مصطفى حسن بسيوني السعدنى. (2009). المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية. التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (الصفحات 175-216). مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
20. ناظم شعلان جبار. (2011). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، الصفحات 263-238.
21. واثق علي الموسوي. (2020). حوكمة الشركات بين المفهوم والآليات (المجلد الأولى). الاردن، عمان: دار الأيام للنشر والتوزيع.