

قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر-

Measuring the impact of applying internal corporate governance mechanisms on creative accounting practices

Case study of companies listed on the Algiers Stock Exchange.

أكرم شتيح^{1*}، ياسمين عمرون²

¹ جامعة الجزائر 3، الجزائر، chetih.akram@univ-alger3.dz

² جامعة أكلي محند اولحاج، الجزائر، y.amroune@univ-bouira.DZ

تاريخ الاستلام: 2023/04/10 تاريخ القبول: 2023/06/07 تاريخ النشر: 2023/06/09

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات المتمثلة في مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، الإفصاح والشفافية، كمتغيرات مستقلة، على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر كعينة للدراسة الميدانية، وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية بين تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يمكن للأولى تفسير ما نسبته 84% من تغيرات ممارسة المحاسبة الإبداعية. كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات- المحاسبة الإبداعية

تصنيفات JEL: M12، M42، M48

Abstract: This study aims to measure the effect of applying the internal mechanisms of corporate governance represented by the board of directors, internal audit, disclosure and transparency, as independent variables, on creative accounting practices, as a dependent variable. There is an inverse relationship between the application of internal mechanisms of corporate governance and creative accounting practices, as the former can explain 84% of the changes in creative accounting practice.

Keywords: Corporate Governance - Internal Mechanisms of Corporate Governance - Creative Accounting.

Jel Classification Codes: M12، M42، M48

1. مقدمة:

تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات على الصعيد الدولي بعد عديد الأزمات التي عصفت بأكبر المؤسسات العالمية، نتيجة للتصرفات السلبية للمسيرين لإظهار المؤسسات في وضعية مالية جيدة من خلال استخدام عدة طرق وأساليب وسياسات محاسبية يصعب اكتشافها، حيث سارعت بورصات الأوراق المالية والمنظمات المهنية في عديد الدول بوضع مجموعة من القوانين والضوابط والأنظمة والمبادئ الأخلاقية للرقابة المالية على إدارة المؤسسة وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات المصلحة من التلاعب المالي والفساد الإداري (مقدم و طعابة، 2019، صفحة 271).

الجزائر؛ ومنذ الاستقلال، ظهر فيها مضمون الحوكمة وما تتطلبه في المؤسسة سواء من حيث أساليب الرقابة عليها أو علاقتها بالأطراف ذات المصلحة، لكن مصطلح الحوكمة لم يعرف إلا بصور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث تم الإعلان عن إصدار هذا الميثاق في 11 مارس 2009، وهو موجه للمؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تهيأ لذلك لضمان التسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2.1 إشكالية الدراسة: بناءً على ما سبق؛ ستعالج دراستنا الإشكالية الرئيسية التالية:

▪ ما أثر تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

تنبثق عن الإشكالية الرئيسية؛ مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

▪ هل يساهم تطبيق آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

▪ هل يساهم تطبيق آلية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

▪ هل يساهم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3.1 فرضيات الدراسة: انطلاقاً من الأسئلة الفرعية السابقة؛ ستختبر دراستنا الفرضيات التالية:

▪ يساهم تطبيق آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

▪ يساهم تطبيق آلية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

▪ يساهم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4.1 أهداف الدراسة: تهدف الدراسة أساساً؛ لإبراز أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على

ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلالها التعرف على المفاهيم والقواعد الأساسية لحوكمة

الشركات، وكذا الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

5.1 المنهج وأداة الدراسة: إماماً بجوانب الموضوع ومعالجة لإشكالية الدراسة؛ سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وعلى أسلوب دراسة الحالة باستخدام أداة الاستبيان لجمع المعلومات وإجراء الدراسة الميدانية.

6.1 عينة ومجتمع الدراسة: بحثاً عن العلاقة بين تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، تستهدف الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر وهي: مجمع صيدال للأدوية، شركة أليانس للتأمينات، فندق الأوراسي للفندقة، شركة أوم انفست للسياحة، شركة بيوفارم للأدوية- باعتبارها مطبقة لقواعد حوكمة الشركات.

2. السياق المفاهيمي لمتغيرات الدراسة: سيتم التطرق للمفاهيم الأساسية لكل من حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما كما يلي:

1.2 مفهوم حوكمة الشركات: يُمكن تحديد تعريف شامل من خلال مجموعة التعاريف التالية:

- وسيلة لحماية المساهمين من مشاكل السيطرة ونزع الملكية، وذلك بمجموعة والتدابير التوجيهية لتنظيم العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح للحد من الفساد والاحتيال الإداري، وتفعيل الشفافية والمساءلة لتحسين أداء الشركة (Odia & Ogiedu, 2013, p. 56)
 - تُعرف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من الوظائف المترابطة فيما بينها والتي تؤدي إلى زيادة فعالية أداء الشركة من خلال المزايا التي توفرها هذه الوظائف من تعزيز النمو الاقتصادي، زيادة التمويل، تخفيض تكلفة رأس المال وإدارة مصالح أصحاب المصلحة (Saudah & Dewi, 2016, p. 70)
 - تُعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها، مساهمها والأطراف ذات العلاقة بها، حيث تتضمن الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف الشركة والأدوات التي يتم بها تنفيذ هذه الأهداف، كما يتحدد بها أيضاً أسلوب متابعة الأداء (حجاب و حافي، 2016، صفحة 335)؛
- من خلال ما سبق؛ يُمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها الإطار الذي يتضمن مجموعة من القواعد، الأسس والمبادئ، التي تُساهم في تفعيل المساءلة وتعزيز الثقة بين مجلس الإدارة وكافة

أصحاب المصالح، ممّا يسمح بتحسين جودة الإفصاح والشفافية، جودة المعلومات المحاسبية وكذا رفع كفاءة الرقابة الداخلية.

1.1.2 آليات حوكمة الشركات: تقوم الحوكمة على جملة من الآليات الداخلية والخارجية، حيث ستقتصر دراستنا على الآليات الداخلية فقط وهي كالتالي: (Soelton & al, 2020, p. 247)

- مجلس الإدارة: يُعتبر الجهاز الإداري الأعلى المسئول أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل السلطة التي تعمل على التوازن بين مصالح الملاك والقائمين على الإدارة، فعلى حملة الأسهم اختيار الوجهة وعلى مجلس الإدارة تحديد المسار، وللمديرين التنفيذيين قيادة المسار؛
- المراجعة الداخلية: تُعتبر الأساس في تلبية مُتطلبات الحوكمة من خلال دورها في حماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال الشركة، ممّا يتطلّب التعاون البناء بينها وبين لجنة المراجعة وإدارة الشركة ومُراجع الحسابات لتوفير معلومات موثوقة على أن تتسم العلاقة بينهم بالشفافية من حيث تبادل المعلومات؛
- الإفصاح والشفافية: يُعتبر من الأمور الجوهرية المرتبطة بالمؤسسات والتي تشمل المركز المالي، الأداء والملكية، فعندما تكون المعلومات متاحة لكل المستثمرين تُصبح عمليات تقييم الاستثمار فاعلة وكفؤة وتُساهم بشكل دقيق في تحديد القيمة السوقية العادلة لأسهم المؤسسات.

2.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية: يُمكن تحديد تعريف شامل من خلال مجموعة التعاريف التالية:

- تُعرف بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة، ولها مظهر قانوني ينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مُدقق الحسابات الخارجي ويتضمّن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية (Madan , 2015, p. 37)؛
- المحاسبة الإبداعية مُمارسة محاسبية قد تلتزم أو لا تلتزم بمبادئ ومعايير المحاسبة، ولكنها تنحرف عمّا تنوي تلك المبادئ والمعايير تحقيقه، من أجل تقديم صورة العمل المطلوبة بمعنى آخر: (Branka R & Ivana K, 2018, p. 194)

▪ هي مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تهدف إلى تغيير مستوى النتيجة، إمّا بالزيادة أو التخفيض، أو من أجل عرض القوائم المالية دون استبعاد هذه الأهداف المتبادلة ببعضها البعض (راصدي، 2017/2016، صفحة 126)؛

▪ هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية وخيارات ممارسات القياس والإفصاح فيما لتحويل البيانات المالية ممّا ينبغي أن يكون إلى ما يُفضّله القائمون على إعداد القوائم المالية (Essien & Ntiedo, 2018, p. 295).

استقرأء لما سبق؛ يُمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الإجراءات والأساليب المحاسبية التي يتمّ اعتمادها من طرف المؤسسة من أجل تحقيق أهداف تخدمها وملاكها، ولها مظهرين؛ الأول قانوني؛ يهدف إلى التطوير ورفع أداء المؤسسة والأفراد العاملين بها، وآخر غير قانوني؛ يتمثل في التلاعب في الحسابات وإظهار صورة غير حقيقية عن وضعيّة المؤسسة، فالمحاسبة الإبداعية هي سلاح ذو حدّين.

1.2.2 انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية: تنقسم إلى قسمين، الأول يتمثل في الآثار الإيجابية، والثاني يتمثل في الآثار السلبية، ويمكن توضيح الأثرين كما يلي:

1.1.2.2 الآثار الإيجابية لممارسات المحاسبة الإبداعية: إنّ استغلالها بحكمة وتحت الإطار النظري لمهنة المحاسبة قد يعود بنتائج إيجابية هامة على الشركة؛ فإذا كانت هذه الممارسات تتماشى مع المعايير الأخلاقية والقانونية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، فإنها تحقق فوائد كبيرة للشركة ولكافة أصحاب المصالح فيها، مثل المحافظة على سعر السهم أو زيادته عن طرق خفض مستوى الدين لتقليل المخاطر وإظهار أرباح جيدة، كما يساهم ارتفاع سعر السهم في زيادة رأس المال، فوفقاً لتقنيات Beidleman سنة 1973 و Lipe سنة 1990؛ فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تقلل من تقلبات الأرباح وبالتالي استفادة المساهمين، لأن انخفاض عدم اليقين وتحسين القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية يساعدان في تعزيز مضاعفة مكاسب أسعار الأسهم، بالإضافة إلى ذلك فإنها تمنح الوقت الكافي لبقاء المؤسسات وعدم الإعلان عن الإفلاس من خلال تأخير نشر المعلومات المالية على مستوى السوق. (syed zulfiqar & safdar , 2011, p. 98)

2.1.2.2 الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية: رغم الآثار الإيجابية للمحاسبة الإبداعية إلا أنها في المدى الطويل تُؤدي إلى مشاكل عديدة، نذكر منها: (سامي محمود ، 2018، صفحة 135)

- تخفيض قيمة المؤسسة: يُؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، إضافةً إلى ذلك فإن التلاعب في أرقام الحسابات والفساد المالي كالغش والاحتيال يُؤدي إلى انخفاض سعر الأسهم وهذا يُعرض المؤسسة للإفلاس والحل؛
 - الإضرار بجودة المعلومات: تُؤثر على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية؛ فإذا كانت المعلومات غير ملائمة سيؤدي ذلك إلى تضليل المركز المالي ونتيجة الأعمال ممّا يُؤثر سلباً على موثوقيتها، كما تُصبح غير قابلة للمقارنة، إضافةً إلى ذلك فهي تُؤثر على الإفصاح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى، مع مُراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية؛
 - الإضرار بمهنة المحاسبة: لم تصل مهنة المحاسبة إلى هذا الحدّ من العجز الذي يجعلها غير قادرة على تقديم ما هو مفيد وجديد للمستفيدين منها، أو تسمح للمحاسبين بإبداع أو ابتكار أساليب محاسبية خاصةً لكون المحاسبة علم كباقي العلوم يتطوّر باستمرار، الأمر الذي يجعلها تلجأ إلى استغلال أساليب التحيز المحاسبي وانتهاز الفُرص والفجوات في المبادئ المحاسبية بهدف تحقيق المصالح الشخصية؛
 - تلاشي المعايير الأخلاقية: تُعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية مكروهة ومشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فهي تعمل على إضعاف سلطة المُنظمين، حيث أن استخدام الإدارة لأساليبها بغرض التضليل المتعمد يهدف إلى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية وإرسال رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير، مما يولد مناخاً غير أخلاقياً لديهم؛
- 3.2 مساهمة آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:
- 1.3.2 مساهمة آلية مجلس الإدارة: يُساهم مجلس الإدارة بشكل كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث يتمثل دوره في ثلاث عناصر رئيسية هي: (Seyed & al, 2016, p. 72)
- الخدمة: أي خدمة المدير التنفيذي؛
 - المراقبة "التحكّم": أي مراقبة أعضاء الإدارة؛
 - الدور الاستراتيجي: أي مشاركة الإدارة في وضع الاستراتيجيات.
- 2.3.2 مساهمة آلية المراجعة الداخلية: أصبحت المراجعة الداخلية وظيفة داخل المؤسسة بسبب انهيارات الشركات والأزمات المالية، حيث جعلتها هذه الأحداث كأحد العوامل المساهمة في الحوكمة الرشيدة للشركات، وقد أثرت بشدة على ممارستها، حيث حدد (Mihret & Yismaw)

العوامل التي لها تأثير على فعالية خدمات المراجعة الداخلية، يتكون نموذجهم من أربعة عوامل مترابطة فيما بينها تتمثل في جودة المراجعة الداخلية، الدعم الإداري، الإطار التنظيمي وخصائص المراجعين، في حين درس (Arena & Azzone) فعالية المراجعة الداخلية بتقسيم المراجعين إلى ثلاث مجموعات مختلفة وفقاً لأرائهم، الأولى تتعلق بفعالية المراجعة الداخلية وجودة إجراءات المراجعة الداخلية بينما تتعلق الثانية بفعالية المراجعة الداخلية ومخرجات أنشطة المراجعة الداخلية، أما الأخيرة فتتعلق بفعالية المراجعة الداخلية ونتائج أنشطتها. (Khaled & Mustafa, 2016, p. 163)

ضمن نفس السياق؛ اعتبرت دراسة (Aaron Cohen & Gabriel Sayag) أن نجاح عملية المراجعة الداخلية تتأثر بشكل كبير بدعم الإدارة، من خلال قيام هذه الأخيرة بتوظيف أشخاص ذو كفاءات ومهارات مهنية عالية في قسم المراجعة الداخلية، وأيضاً من خلال تطوير المسارات الوظيفية لموظفي المراجعة الداخلية وضمان الاستقلال التنظيمي لعمل المراجعين الداخليين. (Leonora & AL, 2017, p. 94)

3.3.2 مساهمة آلية الإفصاح والشفافية: يتمثل هدف الإفصاح المحاسبي في توفير معلومات صادقة وموثوق بها، ذات تكلفة منخفضة، كافية، غير متحيزة، قابلة للمقارنة وفي الوقت المناسب للمساهمين وكافة أصحاب المصالح، حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصحيحة وتشكيل أحكام ووجهات نظر واضحة فيما يتعلق بالشركة المرتبطة بهم، كما أن الإفصاح المتعلق بالتقارير المالية يوفر لهم معظم البيانات المتاحة عن الأنشطة الاقتصادية للشركة، وبالتالي فهو وظيفة حيوية في عملية حوكمة الشركات. (Jatinder & al, 2014, p. 36)

كما تتجلى أهمية الشفافية في النقاط التالية: (ذواق و فرحات، 2019، صفحة 16):

- تُركز اهتمامها على القيم الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لدى مُعدّي ومستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- زيادة المعلومات والإيضاحات يؤدي إلى تحسين الإفصاح مما يؤدي إلى زيادة الوعي والتثقيف بالشفافية؛
- التطبيق السليم لقواعد الشفافية يحسن أداء السهم، يعظم الربحية ويولد الثقة لدى المستثمر وحملة الأسهم؛
- تسمح الشفافية بتضييق الفجوتين؛ الأولى بين الإفصاح المُتاح والإفصاح الكامل، والثانية بين مُعدّي القوائم والتقارير المالية ومستخدميها.

3. قياس واختبار علاقة آليات حوكمة الشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية

سيتمّ خلال الدراسة الميدانية تقدير واختبار ثلاثة نماذج إحصائية، لاختبار صحة فرضيات الدراسة كما يلي:

- النموذج الأول: يجمع هذا النموذج؛ بين ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع؛ وآلية مجلس الإدارة كمتغير مستقل؛ ويهدف هذا النموذج لاختبار صحة الفرضية الأولى والتي تمت صياغتها كالتالي: "يساهم تطبيق آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛
- النموذج الثاني: يجمع هذا النموذج؛ بين ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع؛ وآلية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل؛ ويهدف لاختبار صحة الفرضية الثانية والتي تمت صياغتها كالتالي: "يساهم تطبيق آلية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛

– النموذج الثالث: يجمع هذا النموذج؛ بين ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع؛ وآلية الإفصاح والشفافية كمتغير مستقل؛ ويهدف لاختبار صحة الفرضية الثالثة والتي صيغت كالتالي: "يساهم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

1.3 نموذج ممارسات المحاسبة الإبداعية - آلية مجلس الإدارة: اختباراً لصحة الفرضية الأولى؛ سيتم تقدير واختبار النموذج الأول كما يلي:

1.1.3 التّعريف بالنموذج: خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تطبيق آلية مجلس الإدارة، كمتغير مستقل؛ على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج؛ وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج؛ سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحه الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيرات الدراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، الذي يقيس تشتت قيم متغيرات النموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائية، وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري للتقدير والذي بلغت قيمته 0,24874؛ فإن نموذج الانحدار

الخطي البسيط سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويأخذ الصيغة التالية

$$\widehat{VA} = f(\widehat{BD}) = VA_0 + \beta \widehat{BD}$$

حيث:

- \widehat{VA} : القيمة التقديرية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- (\widehat{BD}) : متغير مستقل وتمثل في مجلس الإدارة i ؛
- VA_0 : مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية مجلس الإدارة؛
- β : الميل الحدّي لآلية مجلس الإدارة؛ ويعني أنه كلما تم تطبيق آلية مجلس الإدارة انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ β ؛

2.1.3 تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي؛ يوضح نتائج تقدير واختبار معالم النموذج

الجدول رقم (01): تقدير واختبار نموذج $\widehat{VA} = f(\widehat{BD})$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التأثير**	قيمة التأثير*	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
				0,000	31,42	9.19 %	4,41	4,41	VA_0
0,000 ^b	159,62	0,724	0,85 ^a	0,000	-12,63	-4.63 %	-2,22	-0,74	β

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (01)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر يأخذ الصيغة التالية: $\widehat{VA} = f(\widehat{BD}) = 4,41 - 0,74 \widehat{BD}$

*- قيمة التأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية= قيمة المعلمة×3، لأن قيمة المعلمة تعبر عن قيمة ممارسات المحاسبة الإبداعية بعد زيادة المتغير المستقل بوحدة واحدة، والتي تم إعطاؤها علامة 3، أي الإجابة بنعم في استبيان الدراسة، أما فيما يخص المعلمة الأولى VA_0 فإنها لم تخضع لهذه العلاقة لدورها في النموذج، باعتبارها لا تتأثر بتغيرات قيم المتغيرات المستقلة.

** - نسبة التأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية= (قيمة التأثير/ القيمة الكلية لممارسات المحاسبة الإبداعية) ×100، علماً أن القيمة الكلية لممارسات المحاسبة الإبداعية تساوي مجموع الإجابات بنعم في المحور الثاني من استمارة الاستبيان، والتي بلغت 48 نقطة (16 فقرة لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية × 3).

- القيمة الابتدائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية مجلس الإدارة قدرت بـ 4,41 نقطة، من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة 9.19 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا آلية مجلس الإدارة، وعليه فإن تأثير تطبيق آلية مجلس الإدارة سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 90.81 %؛
 - قدرت β بـ 0,74، أي أنه كلما تم تطبيق آلية مجلس الإدارة بوحدة واحدة مع افتراض عدم تطبيق الآليات الداخلية الأخرى؛ انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 2,22 نقطة من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة 4.63 % من النسبة الكلية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - اختبار (T-test): نستنتج أن المتغير المستقل المتمثل في آلية مجلس الإدارة كان معنوي من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: $(P \leq 0.05)$ ، أي أنه مفسر حقيقةً لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - معامل الارتباط R بلغ $0,85^a$ ، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغير الفرعي المستقل والمتغير التابع للنموذج؛
 - معامل التحديد R^2 بلغ $0,724$ ، وهذا ما يؤشر على أن آلية مجلس الإدارة، تفسر ما نسبته 72.4 % من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
 - اختبار (F-test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من: النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار البسيط من الناحية الإحصائية؛
 - بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الأولى صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من تطبيق آلية مجلس الإدارة لحوكمة الشركات، وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2.3 نموذج ممارسات المحاسبة الإبداعية - آلية المراجعة الداخلية: اختباراً لصحة الفرضية الثانية؛ سيتم تقدير واختبار النموذج الثاني كما يلي:
- 1.2.3 التعريف بالنموذج: خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تطبيق آلية المراجعة الداخلية، كمتغير مستقل؛ على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار

النموذج؛ وتأكيداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0,30955؛

استناداً لصغر الخطأ المعياري للتقدير؛ فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون

$$\widehat{VA} = f(\widehat{AI}) = VA_0 + \delta \widehat{AI}$$

حيث:

- \widehat{VA} : القيمة التقديرية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- (\widehat{AI}) : متغير مستقل وتمثل في المراجعة الداخلية \widehat{AI}_i ؛
- VA_0 : مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية المراجعة الداخلية؛
- δ : الميل الحدّي لآلية المراجعة الداخلية؛ ويعني أنه كلما تم تطبيق آلية المراجعة الداخلية انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ δ ؛

2.2.3 تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي؛ يوضح نتائج تقدير واختبار معالم النموذج

الجدول رقم (02): تقدير واختبار نموذج $\widehat{VA} = f(\widehat{AI})$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التأثير	قيمة التأثير	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
				0,000	22,73	9.14 %	4,39	4,39	VA_0
0,000 ^b	81,46	0,572	0,756 ^a	0,000	-9,02	-4.76 %	-2, 29	-0,76	δ

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (02)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

- النموذج المقدر يأخذ الصيغة التالية: $\widehat{VA} = f(\widehat{AI}) = 4,39 - 0,76 \widehat{AI}$
- القيمة الابتدائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية المراجعة الداخلية قدرت بـ 4,39 نقطة، من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة 9.14 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا آلية المراجعة الداخلية، وعليه فإن تأثير تطبيق آلية المراجعة الداخلية سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 90.86 %؛

- قدرت β بـ 0,76، أي أنه كلما تم تطبيق آلية المراجعة الداخلية بوحدة واحدة مع افتراض عدم تطبيق الآليات الداخلية الأخرى؛ انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 2,29 نقطة من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة % 4.76 من النسبة الكلية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - اختبار (T- test): نستنتج أن المتغير المستقل المتمثل في المراجعة الداخلية كان معنوي من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: $(P \leq 0.05)$ ، أي أنه مفسر حقيقةً لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - معامل الارتباط R بلغ $0,756^a$ ، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغير الفرعي المستقل والمتغير التابع للنموذج؛
 - معامل التحديد R^2 بلغ 0,572، وهذا ما يؤشر على أن آلية المراجعة الداخلية، تفسر ما نسبته 57.2% من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
 - اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد قبول كل من؛ النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار البسيط من الناحية الإحصائية؛
 - بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الثانية صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من تطبيق آلية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات، وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 3.3 نموذج ممارسات المحاسبة الإبداعية - آلية الإفصاح والشفافية: اختباراً لصحة الفرضية الثالثة؛ سيتم تقدير واختبار النموذج الثالث كما يلي:
- 1.3.3 التّعريف بالنموذج: خلال هذا النموذج؛ سيتم تحليل تأثير تطبيق آلية الإفصاح والشفافية، كمتغير مستقل؛ على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج؛ وتأكيداً من وجود علاقة خطية بين متغيراته، تم حساب الخطأ المعياري للتقدير (Erreur standard de l'estimation)، وبلغت قيمته 0,24586؛

استناداً لصغر الخطأ المعياري للتقدير؛ فإن نموذج الانحدار الخطي البسيط سيكون

$$\widehat{VA} = f(\widehat{DT}) = VA_0 + \sigma \widehat{DT}$$

مناسب لهذه العلاقة، ويأخذ الصيغة التالية:

حيث:

- \widehat{VA} : القيمة التقديرية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- (\widehat{DT}_i) : متغير مستقل وتمثل في الإفصاح والشفافية؛
- VA_0 : مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية؛
- σ : الميل الحدّي لآلية الإفصاح والشفافية؛ ويعني أنه كلما تم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ σ ؛

2.3.3 تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي يوضح نتائج تقدير واختبار معالم النموذج:

الجدول رقم (03): تقدير واختبار نموذج $\widehat{VA} = f(\widehat{DT})$

(F - test)		R ²	R	(T - test)		نسبة التّأثير	قيمة التّأثير	قيمة المعلمة	
Sig	المحسوبة			Sig	المحسوبة				
				0,000	37,985	8.25 %	3,96	3,96	VA_0
0,000 ^b	164,83	0,73	0,854 ^a	0,000	-12,83	-3.7 %	-1,77	-0,59	σ

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

من خلال الجدول رقم (03)؛ يمكن تقديم التحليلات التالية:

- النموذج المقدر يأخذ الصيغة التالية: $\widehat{VA} = f(\widehat{DT}) = 3,96 - 0,59 \widehat{DT}$
- القيمة الابتدائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند عدم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية قدرت بـ 3,96 نقطة، من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة 8.25 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا آلية الإفصاح والشفافية، وعليه فإن تأثير تطبيق آلية الإفصاح والشفافية سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 91.75 %؛
- قدرت σ بـ 0,59، أي أنه كلما تم تطبيق آلية الإفصاح والشفافية بوحدة واحدة مع افتراض عدم تطبيق الآليات الداخلية الأخرى؛ انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 1,77 نقطة من مجموع 48 نقطة، أي بنسبة 3.7 % من النسبة الكلية لممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- اختبار (T- test): نستنتج أن المتغير المستقل المتمثل في الإفصاح والشفافية كان معنوي من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: ($P \leq 0.05$) ، أي أنه مفسر حقيقةً لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- معامل الارتباط R بلغ $0,854^a$ ، وهذا ما يؤثر على الارتباط القوي بين المتغير الفرعي المستقل والمتغير التابع للنموذج؛
- معامل التحديد R^2 بلغ $0,730$ ، وهذا ما يؤثر على أن آلية الإفصاح والشفافية، تفسر ما نسبته 73% من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج؛
- اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05 ، مما يؤكد قبول كل من: النموذج الكلي، والقوة التفسيرية؛ لنموذج الانحدار البسيط من الناحية الإحصائية؛
- بناءً على ما سبق؛ فإن الفرضية الثالثة صحيحة، أي أنه توجد علاقة عكسية بين كل من تطبيق آلية الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات، وممارسات المحاسبة الإبداعية.

4. الخاتمة:

تعتبر حوكمة الشركات وسيلة لحماية حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح من السلوك الانتهازي للإدارة التنفيذية عن طريق ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدور الاشرافي والرقابي الفعال لمجلس الإدارة ودعمه للإفصاح والشفافية في الشركة، كما أن المراجعة الداخلية أيضاً لها دور رقابي فعال، فهي تقوم بتقييم المخاطر وتصحيح الانحرافات الموجودة من أجل إضافة قيمة للشركة والمساهمة في تحسين عملياتها الداخلية وكذا رقابتها، إضافةً إلى ذلك فإن الإفصاح الكافي والملائم والذي يكون في الوقت المناسب عن ممارسات الحوكمة يزيد من شفافية الشركات ويقلل من حدوث التلاعب بكل أنواعه.

1.4 نتائج الدراسة: توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- تُساهم آلية مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات حيث يمكن لها أن تفسر ما نسبته 72.4% من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- تُساهم آلية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات حيث يمكن لها تفسير ما نسبته 57.2% من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تُساهم آلية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات حيث تفسر نسبة 73% من تغيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1.4 اقتراحات الدراسة: يُمكن تقديم جملة الاقتراحات التالية:

- ضرورة إجراء دورات تدريبية لممارسي مهنة المراجعة والمحاسبة لمعرفة شتى الوسائل المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، لغرض اكتشافها ومحاربتها؛
- تشجيع المحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، والابتعاد عن الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية؛
- تفعيل آلية مجلس الإدارة باعتباره أحسن آلية لمراقبة سلوك الإدارة، وذلك من خلال صلاحياتها القانونية الشاسعة، ما يسمح لها بالمساهمة بالدرجة الأولى في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يجب أن تتمتع المراجعة الداخلية بمستوى عالٍ من الاستقلالية بأن لا تكون نشاطاً مُقيداً من طرف الإدارة التنفيذية التي من المُمكن أن تؤثر عنها سلباً بهدف تحقيق مصالحها الشخصية على حساب المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- يجب على إدارة الشركة الإفصاح الكافي والملائم عن كل الأمور الجوهرية المتعلقة بأدائها وأنشطتها في الوقت المناسب بالإضافة إلى ما تخطط القيام به مستقبلاً وأي مخاطر تنطوي عليها استراتيجياتها، وذلك من أجل وصول جميع المستثمرين إلى معلومات واضحة وحقيقية تعكس بدقة الوضع المالي للشركة.

5.المراجع

- بدرة بوشمبة. (2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 05، العدد 01.
- حفيظة لصنوني، و ايمان ميمون. (2017). دور المبادئ الدولية لحوكمة الشركات حسب المنظمة الدولية للتعاون الاقتصادي والتنمية في تخفيض الممارسات المحاسبية الاحتمالية- مشكلة الوكالة-. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي*. المجلد 01، العدد 02.
- خالد قاشي، و آخرون. (2018). إفصاح الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية عن التزامها بلائحة حوكمة الشركات. مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 5، العدد 5.
- زهر عباس. (2018). واقع ممارسة الشفافية الإدارية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 08 ماي 1945 من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس العاملين بها. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02.
- سميرة ذواق، و عباس فرحات. (2019). الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 03، العدد 01.
- صبرينة راصدي. (2016/2017). أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 02، الجزائر.
- عبد الحميد مراد سامي. (2018). إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 17.
- عبرات مقدم، و سمية طعابة. (2019). دور مجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، مجلة دراسات، المجلد 10، العدد 01.
- عيسى حجاب، و هدى حافي . (2016). مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في ترشيد سياسة وتوزيع الأرباح، *مجلة البديل الاقتصادي*، المجلد 03، العدد 05.
- فهيمة حدادو، و شعبان فرج. (2017). دور الشفافية والمساءلة في الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية. مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22.
- كريمة بوكرومة، و عبادة عبيدات. (2019). أثر هيكل رأس المال على تكاليف الوكالة للتدفقات. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 13، العدد 02.

- محمد سفير، و ياسين صحراوي. (2019). مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات وأثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة اتجاه بعض آراء الأكاديميين والمهنيين. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01.
- نبيل حمادي. (2012/2011). أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03.
- نسيمة غلاي. (2019). مدى نجاعة آليات مراقبة مسيري المؤسسات في تحقيق مصالح مختلف الأطراف من خلال تطبيق حوكمة الشركات. المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، المجلد 04، العدد 02.
- Ben Kwame, A.-M. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: evidence from an emerging market. Journal of Corporate Governance, Vol 16.
- Branka R, & Ivana K. (2018). CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION. Journal of Ekonomski Vjesnik; Osijek, Vol 31.
- Cunha, V., & Rodrigues , L. (2018). Determinants of Structure of Corporate Governance Disclosure in Portugal. Journal of Revista Brasileira de Gestão de Negócios, Vol 20.
- Essien , E., & Ntiedo, J. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol 16.
- Ezekiel O, & Idode P E. (2018). Influence of Corporate Governance Mechanisms on Quoted Banks Financial Performance: Evidence from Nigeria. the Journal of Accounting and Management, Vol 8.
- H.R Leonora ، و AL“ .(2017). Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo .”Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Vol 03.,
- Jatinder, K., & al. (2014). Corporate Governance: An Indian Perspective on Disclosure and Transparency Issues. Journal of Contemporary Research in Management, Vol 9.
- Khaled , A., & Mustafa, M. (2016). “Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management”. Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol 32.
- Madan , L. (2015). Creative Accounting Practices In Indian Corporate Sector. International Journal Of Management Sciences And Business Research, Vol 4.
- Mehdi S, & Seyed M.S. (2017). Investigating Determinants of Disclosure Quality Using Artificial Neural Network. The Journal of Accounting and Management, Vol 7.

- Odia , & Ogiedu. (2013). Corporate Governance, Regulatory and Creative Accounting Practices in NIGERIA.
- Saudah , S., & Dewi , F. (2016). An Integrative Proposed Model Of Corporate Governance.
- Seyed, T., & al. (2016). The Corporate Governance Mechanisms Mediates the Relationship between Board Intellectual Capital and Corporate Performance. International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 06.
- Soelton , M., & al. (2020). Implementing Good Corporate Governance to Engage Corporate Social Responsibility in Financial Performance Journal of European Research Studies, Vol 23.
- syed zulfiqar, a., & safdar , b. (2011). creative accounting a tool to help companies in a crisis or a practice to land them into crises. international conference on business and economics research, islambad, pakistan.

6. الملاحق:

أداة الدراسة (الاستبيان)

المحور الأول: قياس مدى تطبيق آليات الحوكمة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب

فقرات الاستبيان			
نعم	محايد	لا	
			آلية مجلس الإدارة
			يتميز أعضاء مجلس إدارة مؤسستكم بالاستقلالية والكفاءة المهنية اللازمة:
			يقوم مجلس الإدارة في مؤسستكم بمساءلة الإدارة التنفيذية إذا ثبت تورطها في أي مخالفة مالية أو إدارية:
			يسعى مجلس الإدارة في مؤسستكم لتحقيق مصالح المؤسسة وكافة أصحاب المصالح ويأخذ في الاعتبار اهتماماتهم:
			يسعى مجلس الإدارة في مؤسستكم لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال ضمان نزاهة الحسابات في الشركة:
			يقوم مجلس الإدارة في مؤسستكم بالمراقبة المستمرة لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:
			يقوم مجلس الإدارة في مؤسستكم بإعداد تقرير يعرضه على المساهمين يتضمن نظرة شاملة عن عمل المؤسسة، مركزها المالي واستمرارية نشاطها:

قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية

			يقوم مجلس الإدارة في مؤسستكم بعقد اجتماعات بصفة متكررة خلال السنة؛
			يضمن مجلس إدارة مؤسستكم المعاملة المتكافئة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح؛
			يعتمد مجلس إدارة مؤسستكم على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية الحوكمة.
آلية المراجعة الداخلية			
			يتميز المراجع الداخلي في مؤسستكم بالاستقلالية والموضوعية؛
			يلتزم المراجع الداخلي في مؤسستكم بالقواعد الأخلاقية لمهنة المراجعة من خلال عدم اخفائه لأية مخالفات قامت بها الإدارة التنفيذية ويكون على علم بها؛
			تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسستكم بالتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
			تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسستكم بالتأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها؛
			تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسستكم بالتأكد بأن الموارد اللازمة لعملية المراجعة تستعمل بكفاءة وفعالية من أجل إنجاز خطة المراجعة المسطرة؛
			تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسستكم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإخطار الإدارة بنقاط الضعف الموجودة فيه؛
			تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسستكم برفع تقارير إلى مجلس الإدارة بصفة دورية وفي الوقت المناسب تتضمن المخاطر والمسائل الرقابية.
آلية الإفصاح والشفافية			
			تقوم مؤسستكم بالإفصاح الكافي والملائم عن المعلومات المالية وغير المالية إلى مستخدميها؛
			يكون الإفصاح عن المعلومات إلى أصحاب المصالح في مؤسستكم بصيغة توضح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل؛
			تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن كافة البيانات والمعلومات بصورة صحيحة وسليمة وفي الوقت المناسب؛
			يكون تقديم المعلومات في مؤسستكم بصورة سهلة وبسيطة تمكن كل المختصين وغير المختصين من فهمها؛
			يمتاز تقرير مجلس إدارة مؤسستكم المتعلق بوضعها المالي بالشفافية؛
			تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المعلومات بصورة عادلة بين جميع المساهمين والأطراف ذات المصلحة؛
			تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسئولياتها، وما تم إنجازه من خططها بشكل دوري؛
			يتم الإفصاح في مؤسستكم عن معايير اختيار أعضاء مجلس الإدارة وطرق تحديد مكافآتهم؛
			تفصح مؤسستكم عن وجود ممارسات وسلوكيات محاسبية غير أخلاقية.

المحور الثاني: دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نعم	محايد	لا	فقرات الاستبيان
			مساءلة الإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة يؤدي إلى الحد من مظاهر الفساد المالي كالغش والاحتيال؛
			استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وكفاءتهم تؤدي إلى الحد من التلاعب في القوائم المالية؛
			المراقبة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية من طرف مجلس الإدارة تساهم في التقليل من التظليل في القوائم المالية
			عقد اجتماعات من طرف مجلس الإدارة بصفة متكررة خلال السنة يساهم في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
			اعتماد مجلس الإدارة على المراجعة الداخلية يسمح بالتقليل من تضليل القوائم المالية؛
			تأكد المراجع الداخلي من نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الاعتماد عليها يقلل من التلاعب في التسجيلات المحاسبية؛
			استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي عند إعداد التقارير المالية يؤدي إلى الحد من مظاهر الغش المالي والمحاسبي؛
			تأكد المراجع الداخلي من جميع السياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسة يساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
			تأكد المراجع الداخلي من تاريخ جميع العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
			التزام المراجع الداخلي بأخلاقيات المهنة يسمح بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
			إخطار الإدارة بنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب من طرف المراجع الداخلي يساهم في التقليل من مخاطر الرقابة؛
			الإفصاح عن وجود ممارسات وسلوكيات محاسبية غير أخلاقية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
			الإفصاح عن معايير اختيار أعضاء مجلس الإدارة وطرق تحديد مكافآتهم يساهم في الحد من مظاهر الغش المالي والمحاسبي؛
			الإفصاح الكافي والملائم وفي الوقت المناسب يؤدي إلى التقليل من الغش في القوائم المالية؛
			الإفصاح بصيغة توضح حقيقة الوضع المالي يسمح بالحد من التظليل بالقوائم المالية؛
			الإفصاح العادل بين جميع الأطراف ذات المصلحة يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

شكراً لتعاونكم