

دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة

The role of corporate governance in limiting the manipulations of creative accounting in Tebessa Cement Company

د.دريد حنان^{1*}، ط.د. علاق هشام²

Hicham alleg

Hanane Drid

¹جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر ، hanane.drid@univ-tebessa.dz²جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر ، hicham.alleg@univ-tebessa.dz

تاريخ النشر: 2022-03-31

تاريخ القبول: 2022-03-17

تاريخ الاستلام: 2022-01-08

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من تأثير تلاعبات المحاسبة الإبداعية، فبعد التأصيل النظري لكلا المتغيرين أجريت دراسة احصائية بتوزيع إستبيان على عينة عشوائية من عمال شركة إسمنت تبسة، حيث شمل الإستبيان عبارات عن الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات ومدى مساهمة كل منها في الحد من المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى أن لحوكمة الشركات دور في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية، خاصة فيما يخص الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والتي كان لها تأثير أكبر من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، الإنحدار الخطي.

تصنيف JEL : M44 ؛ G34

Abstract:

This study aimed to investigate the role played by corporate governance in reducing the impact of creative accounting manipulations. After the theoretical rooting of both variables, a statistical study was conducted by distributing a questionnaire to a random sample of Tebessa Cement Company workers. The questionnaire included statements about the internal and external mechanisms of corporate governance and the extent of its contribution. All of them in the limit of creative accounting.

The study concluded that corporate governance has a role in limiting the manipulations of creative accounting, especially with regard to the internal mechanisms of corporate governance, which had a greater impact than the external mechanisms of corporate governance.

Keywords: corporate governance, creative accounting, linear regression.

JEL Classification Codes : M44 ; G34

1. مقدمة:

إن إنتشار ظاهرة الإنهيارات المالية وتعرثر العديد من الشركات والبنوك العالمية والشركات المتعددة الجنسيات وإشهار إفلاسها، ومنها الأزمات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة شركة انرون في الولايات المتحدة الأمريكية التي تنشط في مجال توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي سنة 2001، وأيضا شركة وورلدكوم الأمريكية للاتصالات سنة 2002، وصولا إلى انهيار شركة التدقيق الشهيرة آرثر أندرسون، وتعود أسباب هذه الإنهيارات والتعثرات في مجملها إلى الفساد المالي والإداري لإدارات تلك الشركات، والنقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي والتلاعب في القوائم المالية وممارسته لعبة الأرقام وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي وفي ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية وجب وضع آليات ووسائل للكشف عنها، ونتيجة لذلك إزداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات التي تسعى إلى ضمان وجود إنضباط سلوكي متوازن وسن قواعد لتحقيق المصالح المختلفة لجميع الأطراف، وتطبيق الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.

حيث أصبحت حوكمة الشركات من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الشركات الاقتصادية، حيث قامت الكثير من الهيئات والشركات بتأكيد مزايا حوكمة الشركات والحث على تطبيقها، لتجنب مخاطر الفشل المالي ودورها في تعظيم القيمة السوقية للشركة بما يضمن لها النمو والإستمرارية وكسب ثقة المتعاملين في أسواق المال وتوفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء استخدام الإدارة.

1.1. إشكالية الدراسة

يمكن صياغة الإشكالية التالية: هل لآليات حوكمة الشركات دور في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية؟

2.1. فرضيات الدراسة

- يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

وتتنبق عليها الفرضيات الفرعية الآتية:

- يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة

- يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة

3.1. أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها الآتي:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- تسليط الضوء على آليات المحاسبة الإبداعية الداخلية والخارجية.
- محاولة معرفة مدى وإدراك عينة الدراسة لمفهوم الحوكمة وأهمية ممارساته للحد من التلاعبات والفساد المالي والإداري.
- تحديد العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة.

4.1. منهجية الدراسة

تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي كمنهجية أساسية للدراسة وذلك من خلال ما هو متاح من أدبيات وبحوث تتعلق بالموضوع في بناء جوانب الدراسة النظرية والتحليلية المتعلقة بحوكمة الشركات وكيفية تفعيلها داخل منظمات الأعمال وكذا الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية كظاهرة تسببت في العديد من الأزمات، وقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي لتقييم دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية، بتوزيع استبان على عينة من عمال شركة اسمنت تبسة، ليتم تحليل إجاباتها باعتماد البرنامج الإحصائي للحزم الاجتماعية SPSS.

5.1. 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 الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وصورها وأسباب انتشارها، والبحث في دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية التي وردت في أدبيات المحاسبة، وأيضاً معرفة ومناقشة وجهة نظر الأكاديميين في الأساليب والدوافع في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة النظر الأكاديمية هي التهرب الضريبي والرغبة في الحصول على التعويضات الإدارية، أيضاً الرغبة في التأثير على القرارات الاستثمارية للمساهمين وتحقيق أهداف محددة للريح، أما من وجهة نظر المهنية فتسعى المحاسبة الإبداعية لتحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل والمحافظة على سقف التمويل الممنوحة من قبل المقرضين.

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 الميدانية إلى معرفة ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية كما هدفت بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتوصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة الإبداعية على رأسها الحصول على المنافع الإدارية، كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

دراسة " Valdu & Matis "، 2010، رومانيا، بعنوان: "حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، ما مدى قوة العلاقة بين المفهومين؟

هدفت الدراسة إلى محاولة الربط بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقديم قراءة أدبية معمقة لكلا المفهومين، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية مفادها أن ما يربط حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية هو نظرية الوكالة، فانفصال الملكية عن الإدارة يؤدي بالضرورة إلى استغلال هذه الأخيرة لنفوذها من أجل تحقيق أغراضها وتعظيم مكافآتها على حساب مصلحة المساهمين، وبالتالي لما كانت حوكمة الشركات حلاً مقترحاً لمشكلة الوكالة ونظاماً رقابياً فعالاً تحكمه آليات رقابية داخلية وخارجية، فإنها يمكن أن تشكل جداراً وقائياً تجاه المحاسبة الإبداعية.

دراسة " Agarwal "، 2009، الهند، بعنوان: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات

هدف الدراسة إلى اختبار قوة العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك على أساس مجموعة من العوامل التي رأى الباحث أنه يمكن إستخدامها في إطار الحوكمة الجيدة للشركات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجعة، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، إذ يظهر تأثير كل منهما بطريقة إيجابية للحد من هذه الممارسات، كذلك توصلت هذه الدراسة إلى علاقة طردية بين هيكل الديون والمحاسبة الإبداعية فالشركات التي لديها عجز مالي ستلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما أن عامل زيادة المنافسة يؤدي إلى تقليص مشاكل الوكالة بين مجلس الإدارة والمساهمين وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. مفاهيم عامة حول حوكمة الشركات:

تعود جذور حوكمة الشركات إلى الكاتبان Berle & Means اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، ليصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية، لتكون الولايات المتحدة الأمريكية السبّاقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك NYSE باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديريين مستقلين لحضور مجلس الإدارة وقامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة. (نرمين، 2003، صفحة 48)

1.2. تعريف حوكمة الشركات:

يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى. (سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، 2006، صفحة 15)

وهي أيضا نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيدة ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة في المنشأة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة، وبالتالي ضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح ملاكها والمجتمع ككل". (راشد، 2008، صفحة 118)

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات وتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمدير والمساهمون وأصحاب المصالح، وأيضا تعظيم الربحية وتحقيق أهداف الشركة.

2.2 خصائص حوكمة الشركات:

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم، ومن هذه الخصائص الآتي: (حماد، 2007، صفحة 25)

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الإستقلالية: عدم وجود أي ضغوط وتأثيرات غير لازمة؛
- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: والتي تكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- العدالة: يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة،
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

3.2 مبادئ حوكمة الشركات:

حددت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 2005 عدة مبادئ لحوكمة الشركات تمثلت فيما يلي: (بله، 2013، صفحة 66)

- حقوق المساهمين: ينص هذا المبدأ على أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والتصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين وإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص من أرباح الشركة والحق في المشاركة والتعديلات في النظام الأساسي وأي معلومات قد تسفر عن بيع الشركة؛

- المعاملة المتكافئة للمساهمين: في هذا المبدأ يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم؛

- أثر أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: هنا يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة حسب القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركات في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة؛
- الإفصاح والشفافية: لا بد أن يكفل الإطار تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة الإدارة؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة: لا بد أن يتيح الإطار الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

4.2. الأطراف المسؤولة والمستفيدة:

لحوكمة الشركات أطراف مساهمة فيها، والتي تقوم بتطبيقها والوقوف على احترام مبادئها وأسسها، لكي تستفيد منها أطراف أخرى، وتتمثل الأطراف المسؤولة والأطراف المستفيدة فيما يلي:

1.4.2. الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات:

لكي يتم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يفضل أن يكون هناك أطراف مسؤولة عن هذا التطبيق وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي: (سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، 2008، الصفحات 16-17)

- لجنة التدقيق: تمثل لجان التدقيق أحد أهم العوامل الرئيسية لتقييم مسؤوليات حوكمة الشركات لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية والخارجية، حيث تعرف على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين تتوفر لهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة وتتكون لجنة التدقيق من الأطراف الآتية:

➤ مجلس الإدارة: إنشاء لجنة التدقيق يؤدي إلى مساعدة أعضاء لجنة الإدارة التنفيذيين خاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي؛

➤ المدقق الخارجي: تقوم لجنة التدقيق بدور كبير في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، مما يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغوطات من إدارة الشركة؛

➤ التدقيق الداخلي: تقوم لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق وتوفير الموارد اللازمة له والاجتماع المستمر، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم وبين مجلس الإدارة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي للشركة.

- المستثمرون والأطراف الخارجيون: تطلب العديد من البورصات المالية العالمية من الشركات المسجلة بها قيام لجنة التدقيق بإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي، توضح فيه المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح والمعلومات والتقارير المحاسبية، فإصدار التقارير يؤدي الى زيادة الثقة لدى المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية.

- مجلس الإدارة: 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 مسؤولاً بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة.

3. الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية:

يتم تصور المحاسبة الإبداعية في معظم الأحيان من منظور سلبي، وبالتالي يتم تعريفها على أنها طريقة يتم من خلالها التلاعب بالمعلومات المقدمة في البيانات المالية بهدف تضليل المستثمرين والمستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية. رغم ذلك بالإمكان تناول المحاسبة الإبداعية من منظورين، أحدهما إيجابي والآخر سلبي. فالمحاسبة الإبداعية من المنظور الإيجابي تصف إدخال مبادئ وتقنيات المحاسبة التي تعترف بالتغيرات في بيانات العمل وبالتالي تقلل التباين في الأرباح، في هذه العملية يستفيد المساهمون من نسبة (السعر/الأرباح) التي يتم زيادتها من خلال تقليل عدم اليقين الذي يحدث غالباً وتحسين توقعات الأرباح المستقبلية. في المقابل فالمنظور السلبي يصف المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسات غير أخلاقية لجذب رأس المال من السوق من خلال تقديم وضع مالي مضلل للمستثمرين والمستثمرين المحتملين ينشأ من إساءة استخدام مرونة القوانين الموجودة في اللوائح المحاسبية في حين أنه لا يكون مخالفاً لأي قانون، إلا أنه يشوه الواقع لأنه غالباً ما يضلل المستخدمين للمعلومات المحاسبية. (Olojede & Erin, 2021, p. 208)

1.3. ماهية المحاسبة الإبداعية:

يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي عن أية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل. (التيجاني، 2012، صفحة 33)

وهي أيضاً ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المالية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة. (حمادة، 2010، صفحة 96)

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية لتنتج بيانات مالية غير صحيحة ومضللة، وتتنحصر هذه الممارسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

2.3. أساليب وطرق التلاعب:

تقع مهمة اختيار الطريقة المحاسبية المستخدمة على عاتق الإدارة، فتقوم باختيار البدائل المحاسبية التي من شأنها توفير معلومات محاسبية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة الطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات.

وفيما يأتي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية، ومن أساليب المحاسبة الإبداعية الآتي: (طالب، 2013، صفحة 75)

- عدم إظهار الحسابات المدومة والمستحقة، وهذا يؤدي الى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وصعوبة تحقق المدقق الخارجي منها وهذا يؤدي الى تضخيم الأرباح؛
- تسجيل جزء من المبيعات في مدة لاحقة أو سابقة مما يؤدي الى التأثير على النتائج؛
- زيادة توزيع أرباح الشركات التابعة للوحدة الاقتصادية الام؛
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية المدة وهذا يؤدي الى تحسين معدلات دوران المخزون؛
- تسجيل بعض المصاريف في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل وهذا يؤدي إلى التأثير على الأرباح.

والجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها الإدارة في قائمة الدخل:

الجدول 1: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها الإدارة في قائمة الدخل

البند	أساليب المحاسبة الإبداعية
المبيعات	- إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها في العام الموالي؛ - إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة.
كلفة البضاعة المباعة	- تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم؛ - تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.
مصاريف التشغيل	- استخدام معدلات إهلاك اقل من المعدلات المتعارف عليها في الصناعة؛ - إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك.

المصدر: (طالب، 2013، صفحة 77)

والجدول التالي يوضح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها الإدارة في قائمة الدخل:

الجدول 2: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها الإدارة في قائمة المركز المالي

البند	أساليب المحاسبة الإبداعية
النقدية	- التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة العملة بعملات أجنبية؛ - عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة

المطلوبات طويلة الأجل	- الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة لتسديد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة؛
حقوق المساهمين	- إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة؛ - إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل؛
الذمم المالية	- خطأ متعمد بتصنيف الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة؛
الموجودات الغير الملموسة	- المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة الناشئة عن الاندماج؛

المصدر: (طالب، 2013، صفحة 78)

4. دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة:

1.4. نظرة عامة حول شركة إسمنت تبسة (مصنع الإسمنت تبسة):

شركة إسمنت تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق، وتتمثل هذه المؤسسة في الباعث الأساسي للمشروع المنجز بأحدث التكنولوجيات في نظام التحكم ذات أسهم، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق مصنع الماء الأبيض.

4.2. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الاطارات والمسؤولين في شركة إسمنت تبسة، وهم عمال كل من مصلحة المالية والمحاسبة ودائرة التموين والمتمثلة في كل من مصلحة المشتريات ومصلحة تسيير المخزون، إضافة إلى عمال مصلحة المستخدمين. وقد تم اختيار عينة عشوائية من بينهم وكانت نتائج توزيع الاستبيان كالآتي:

الجدول 3: عينة الدراسة لشركة اسمنت تبسة-الماء الأبيض-

عدد أفراد العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
35	35	31	31

المصدر: من إعداد الباحثين.

4.3. أداة الدراسة:

تم تصميم الاستمارة كأداة أساسية تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لتحقيق أغراض البحث، وقد قسمت الاستمارة إلى محاور تتضمن متغيرات الدراسة وفي شكلها النهائي إحتوت الاستمارة على 20 سؤالاً مقسمة إلى جزئين أساسيين، الجزء الأول خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية أما الجزء الثاني فقد اشتمل على محورين أساسيين، تضمن المحور الأول العبارات الخاصة بآليات حوكمة الشركات وكان عددها 13 عبارة موزعة على محورين فرعيين تمثلا في آليات داخلية لحوكمة الشركات وآليات خارجية لحوكمة الشركات، والمحور الثاني تضمن عبارات خاصة

بالمحاسبة الإبداعية وكان عددها 7 عبارات. وتحليل إجابات عينة الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي كونه الأكثر تعبيرا وتنوعا.

4.4. اختبار صدق وثبات الاستبيان:

يمكن التحقق من ثبات الاستبيان عن طريق حساب معامل ألفا كرونباخ لتكون أدنى قيمة مقبولة له هي 0.6، ووفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS يتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للدرجة الكلية كانت 69.9% وهي أكبر من أدنى قيمة مقبولة لمعامل الثبات، مما يؤكد ثبات الاستبيان وصلاحيته للتحليل والوثوق في النتائج التي سيتم التوصل إليها. أما صدق الاتساق الداخلي فيقصد به مدى اتساق كل عبارة من العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة مع الدرجة الكلية للمحور ككل، والذي يحسب من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات المتمثل في معامل ألفا كرونباخ لكل محور، ويتضح من نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي أن درجة الاتساق بين عبارات كل جزء عالية ما يدل على أن المحاور صادقة وذلك بنسبة 83.6%.

الجدول 4: نتائج إخبار معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

معامل الصدق	معامل الثبات	أجزاء الاستبيان
0.850	0.724	آليات حوكمة الشركات
0.781	0.610	المحاسبة الإبداعية
0.836	0.699	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

5.4. التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة:

استهلت استمارة الاستبيان بمجموعة من الأسئلة التي تتعلق بالآتي: بالنسبة للجنس ووفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS فإن مفردات عينة الدراسة حسب الجنس تقدر بنسبة 71% من أفراد العينة ذكور في حين تقدر نسبة الإناث بـ 29%، أما العمر فكانت ما نسبته 58,1% من أفراد عينة الدراسة في الفئة العمرية أقل من 30 سنة وهي أكبر نسبة مما يدل على أن عمال الشركة محل الدراسة يملكون المعرفة الكافية لاستيعاب وفهم فقرات الاستبيان والإجابة عليها على اعتبار أن مصطلح المحاسبة الإبداعية حديث وأفراد عينة الدراسة من الخريجين الجدد، بينما بلغت الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة نسبة 25,8%، أما الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة فبلغت نسبة 12,9%، في حين الفئة العمرية أكبر من 50 سنة بلغت نسبة 3,2%.

أما فيما يخص المستوى التعليمي فإن أكبر نسبة تعود إلى المتحصليين على الماستر حيث بلغت نسبة 41,9%، أما المتحصليين على شهادة الليسانس بلغت نسبتهم 22,5%، أما المتحصليين على الدراسات الأخرى بنسبة 32,2%، وكان متحصل واحد على ماجيستر أي بنسبة 3,2%.

6.4. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

للقيام بالتحليل الوصفي لإجابات العينة لأبد من تحديد أوزان فقرات محاور الدراسة المعبر عنها في الإستبيان، ثم تحديد قيمة الوسط المرجح ودرجة الموافقة المقابلة لها، علما أنه تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي وهو ما سيتم عرضه في الجدول الآتي:

الجدول 5: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الداخلية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	توجد أهداف واضحة لمجلس الإدارة واللجان ذات الصلة به	4,13	0,499	عالية
2	تملك الشركة لجنة مكافآت ولها سياسة معينة تتبعها	3,84	0,688	عالية
3	يقوم المدقق بالتحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	4,23	0,617	عالية جدا
4	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من استقلالية المراجعين وتقديم اقتراحات لهم	3,90	0,396	عالية
5	يعتبر عدد موظفي التدقيق كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع الأقسام وإدارات المؤسسة	3,94	0,680	عالية
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة	4,03	0,547	عالية
7	يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرع، يملك اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة ويتشاور معه	3,87	0,619	عالية
	الآليات الداخلية	3,9908	0,25270	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه أن المعدل العام لعبارات المحور الخاص بالآليات الداخلية لحوكمة الشركات قد قدر بـ 3,990 وانحراف معياري قدره 0,252 مما يدل على وجود تشتت منخفض للقيم عن متوسطها الحسابي وبهذا فهو يقع عند مستوى الموافقة بدرجة عالية.

وتوضح نتائج الجدول أيضا أن العبارة التي حازت على موافقة عالية جدا هي قيام المدقق بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهي من أهم العبارات في محور الآليات الداخلية.

لنتجه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على باقي العبارات بدرجة عالية فيما يتعلق بالأهداف الواضحة لمجلس الإدارة، استقلالية المراجعين وعددهم، وأيضا تولي مهام المراجعة الداخلية مسؤول متفرع يملك اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة.

الجدول 6: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	توجد إجراءات وقوانين تضبط عمل المراجعة الخارجية	4,13	0,619	عالية
2	تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج الشركة بهدف فحص البيانات والقوائم المالية	4,06	0,512	عالية
3	يؤدي وعي محافظ الحسابات إلى التقليل من التلاعبات المحاسبية	4,06	0,629	عالية

4	يستطيع المراجع الخارجي الكشف عن الأخطاء والتلاعب والغش في القوائم المالية	4,16	0,454	عالية
5	توجد قوانين تفرض على لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية	4,26	0,514	عالية جدا
6	لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي وبين مصالح الشركة	4,03	0,547	عالية
الآليات الخارجية				
		4,15	0,255	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من خلال الجدول السابق أن إجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغيرات الآليات الخارجية لحوكمة الشركات تتجه نحو الموافقة بدرجة تحقق عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور 4,15، كما أكدت النتائج أن هناك فروق ضعيفة في الإجابات حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,255 مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديها إجماع على أن هناك تطبيق لآليات حوكمة الشركات الخارجية في شركة إسمنت تبسة، حيث حازت العبارة "توجد قوانين تفرض على لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية" على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وقدرها 4,26 وانحراف معياري قدره 0,514، تليها باقي العبارات بدرجة تحقق عالية والتي نصت على وجود مدقق خارجي يقوم بفحص البيانات والقوائم المالية، والذي يؤدي إلى التقليل من التلاعبات المحاسبية وأيضا لا وجود للتعارض بين مصالحه ومصالح الشركة.

الجدول 7: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	تؤدي بعض التعديلات المحاسبية إلى زيادة القيمة السوقية للشركة	4,32	0,541	عالية
2	يمكن تحسين المركز المالي للشركة عن طريق تعديلات محاسبية غير صحيحة في الواقع	4,13	0,499	عالية
3	يؤدي إحداث بعض التلاعبات إلى زيادة المكافآت الإدارية إذا ارتبطت المكافآت والحوافز بنتائج الأداء	4,00	0,816	عالية
4	تؤثر التلاعبات المحاسبية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركة	4,16	0,638	عالية
5	يمكن أن ينقص تغيير بعض القيم المحاسبية من الوعاء الضريبي	4,13	0,763	عالية
6	يعود الفشل في الكشف عن التلاعبات إلى فشل المراجعين الداخليين والخارجيين	4,26	0,729	عالية جدا
7	يمكن تغيير بعض القيم المحاسبية للشركة من أجل الاحتفاظ بسقف معين من التمويل	4,06	0,574	عالية
المحاسبة الإبداعية				
		4,12	0,341	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه أن المعدل العام لعبارات المحور الخاص بالمحاسبة الإبداعية قد قدر بـ 4,12 وانحراف معياري قدره 0,341 مما يدل على وجود تشتت منخفض للقيم عن متوسطها الحسابي وبهذا فهو يقع عند مستوى الموافقة بدرجة عالية.

وتوضح نتائج الجدول أيضا أن العبارة التي حازت على موافقة عالية جدا هي الخاصة بأن الفشل في الكشف عن التلاعبات المحاسبية يعود إلى المراجعين الداخليين والخارجيين. لتتجه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على باقي العبارات بدرجة عالية فيما يتعلق بالتعديلات المحاسبية وتأثيرها كتغيير القيمة السوقية للشركة في السوق، تحسين المركز المالي، إنقاص الوعاء الضريبي، زيادة المكافآت الإدارية تأثير هذه التلاعبات على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركة.

7.4. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

1.7.4. إعتدالية توزيع البيانات:

يستخدم في اختبار الفرضيات الأساليب الإحصائية التي تشترط اختباراتها المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويقصد بالبيانات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان وذلك من أجل تحديد مدى ملاءمتها للدراسة، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على معاملات التحليل الإحصائي للتوزيع الطبيعي. والجدول الآتي يوضح التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة.

الجدول 8: التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

الرقم	متغيرات الدراسة	Kolmogorov-Smirnov(sig)	Shapiro-Wilk(sig)
1	المحاسبة الإبداعية	0,010	0,173
2	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	0,000	0,075
3	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	0,019	0,06
4	آليات حوكمة الشركات	0,174	0,408

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

2.7.4. اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

الجدول 9: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	المحاسبة الإبداعية	2,810	0,329	0,244	0,059	2,888	1,829	0,007

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يستخدم الانحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات كأحد المتغيرات وبين المحاسبة الإبداعية، حيث يتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 24,4% وهو ارتباط متوسط، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 5,9%، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ $\text{sig} = 0.007$ وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة."

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

الجدول 10: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	المحاسبة الإبداعية	5,167	-0,251	0,188	0,035	5,106	1,067	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) الآليات الخارجية والمحاسبة الإبداعية حيث بلغ معامل الارتباط 18,8%، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 3,9%، 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 ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:
 " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
 وبناء على ما سبق يمكن اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على الآتي:
 الفرضية العدمية: " لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
 الفرضية البديلة: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
 والجدول الآتي يوضح تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية:

الجدول 11: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية

مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	معامل الانحدار a	ثابت الانحدار b	المتغير التابع	المتغير المستقل
0,003	0,11	3,232	03610,	0,19	0,031	3,997	المحاسبة الإبداعية	آليات حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط الذي استخدم لتحديد العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، ويظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 19% وهو ارتباط متوسط، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 3 %، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ sig= 0,003 وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:
 " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
 ويمكن كتابة العلاقة بين المتغير المستقل (حوكمة الشركات) والمحاسبة الإبداعية في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار الخطي كما يلي:

$$y=3.997+ 0.031x$$

حيث يمثل Y: المحاسبة الإبداعية.

X : حوكمة الشركات.

5. الخاتمة

أدت الأزمات والانهيانات المالية التي عصفت بالعديد من الشركات إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات والاهتمام بتطبيقها في كافة الشركات وهذا راجع لدور حوكمة الشركات في ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس إدارة ومسؤولياته أمام الملاك ومختلف أصحاب المصالح والمساهمين وبما أن المستندات والسجلات المحاسبية لا تخلو من الأخطاء وهذا أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى مراحل متعددة والتي تمر بها البيانات بدءا من إثبات العمليات وصولا إلى إعداد القوائم المالية النهائية حيث تنتقل هذه البيانات بين أيادي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والترصيد وإعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية وعرض النتائج في القوائم المالية النهائية، إلا أن هذه الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة ومفتعلة من طرف إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية ونظرا للأهمية البالغة لجودة المعلومات المالية والمحاسبية وتزايد عدد مستخدميها ودورها في اتخاذ القرار السليم وضمان الاستمرارية وجب على كل شركة تبني نظام حوكمة الشركات فعال للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال التطرق لمختلف الجوانب النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة تم التوصل لمجموعة من النتائج ملخصة في الآتي:

- حوكمة الشركات عبارة عن نظام فعال تعتمده الشركات من أجل ضمان الإدارة السليمة لأصولها؛
- تقوم حوكمة الشركات على إبراز مهام مجلس الإدارة وتحديد صلاحيته من أجل المحافظة على حقوق أصحاب المصالح والمساهمين في الشركة؛
- لحوكمة الشركات آليات داخلية وأخرى خارجية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تغير المعلومات المالية وتقدها مصداقيتها؛
- المحاسبة الإبداعية قانونية لأنها لا تخرج عن المعايير والمبادئ المحاسبية، بل تستغل الثغرات القانونية؛
- تتجسد خطورة المحاسبة الإبداعية في تضليل مستخدمي القوائم المالية كالمسيرين والمساهمين في الشركة، وتؤثر على قراراتهم؛
- تفعيل نظام حوكمة الشركات كاف لكشف تلاعبات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وذلك عن طريق تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية.

انطلاقا من النتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات ملخصة فيما يلي:

- ضرورة تطبيق نظام الحوكمة وتفعيله في جميع الشركات؛
- احترام جميع مبادئ حوكمة الشركات والسهر على تطبيقها؛

- التزام المحاسبين بتجنب هذه الممارسات المضللة في القوائم المالية؛
- تفعيل وتطوير دور المراجعين سواء الداخليين أو الخارجيين في الكشف عن الغش؛

6. المراجع:

1. Corporate governance mechanisms and creative accounting practices: the role of accounting regulation 2021 *International Journal of Disclosure and Governance* ; vol 18 ; issue 3 207-222
2. أبو العطا نزمين. (2003). حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية. مجلة الإصلاح الاقتصادي مركز المشروعات الدولية الخاصة. العدد 8.
3. التيجاني ب. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، .
4. الشمري صادق راشد. (2008). الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 17 .
5. باخجة عبد الله محمد طالب. (2013). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية. رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة .
6. رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 2.
7. طارق عبد العال حماد. (2007). حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات. جامعة عين شمس: الدار الجامعية.
8. عبد الرحمان بله. (2013). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. *arab economic and business journal* .
9. عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). دور حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة. لبنان: اتحاد المصارف العربية.
10. محمد مصطفى سليمان. (2008). حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين. الإسكندرية: الدار الجامعية.
11. محمد مصطفى سليمان. (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة. الإسكندرية: الدار الجامعية.