

دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية من وجهة نظر أكاديمي ومهنيي مدينة مصراتة

إيمان سالم العجيلي

محاضر بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة

e.elajajili@eps.misuratauedu.ly

تاريخ النشر: 2023.04.06م

تاريخ القبول: 2023.03.02

تاريخ الاستلام: 2023.02.10

الملخص

هدف البحث إلى دراسة دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمراجعين بمدينة مصراتة، حيث استخدمت الاستبانة كأداة لتجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة. توصلت الدراسة إلى وجود دور لركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في انه يوجد دور للجان المراجعة والإفصاح المحاسبي والمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الكلمات الدالة: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة، الإفصاح

The role of Corporate governance mechanisms in limiting creative accounting practices

Eman salem Elajaili

Economic and political science college – Misurata university

Abstract

The research aimed to study the role of the corporate governance in limiting creative accounting practices. Analytical descriptive approach was used to exam the hypotheses. A questionnaire was distributed to a sample of academics and auditors Misurata city, where the data and information related to the subject of the study were identified. The results show that corporate governance plays role in limiting creative accounting practices

Keywords: corporate governance, advertising accounting, auditing, disclosure.

1- المقدمة

يعد مفهوم المحاسبة الإبداعية والحوكمة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت إلى السطح بعد العديد من الفضاءات المالية، حوكة الشركات تعبر عن الطريقة التي تدار بها الشركات، ومن هذا الجانب يمكن أن ترتبط الحوكمة بممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يمكنها أن تشجع أو تحد منها. المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية وذلك بتحريفها وتظليل مستخدمي المعلومات المالية دون يترتب عن ذلك أي مسؤولية قانونية أو مخالفة للمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

قد حظيت المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الكثير من الأوساط الأكاديمية والمهنية. لما لها أثر على لاعتمادية والموثوقية التي تحظى بها المعلومات المحاسبية لدى أصحاب المصالح. وهنا ظهرت الحاجة ضرورة الاستناد إلى أسس ومعايير أخلاقية مهنية تتسم بالشفافية وتوفر المعلومات الملائمة يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين، مما دفع البعض إلى النظر إلى حوكمة الشركات كحل محتمل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- الدراسات السابقة

- **دراسة أحمد، رقية (2019):** بعنوان دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة على بيان الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على جودة البيانات المحاسبية، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي بجانب المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الحوكمة تلعب دورا مهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **دراسة بلة، سيد عبد الرحمن (2013):** بعنوان تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية. لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى وجود دور للحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- **دراسة الزهراء، فاطمة وآخرون (2017)** بعنوان دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى معرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث اعتمدت على المنهج الاستقرائي، وخلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد دور لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **دراسة محمودي و ضويفي (2018)** بعنوان دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية تناولت هذه الورقة البحثية دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال معرفة أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والعوامل التي أدت إلى ظهورها وأهم آليات الحوكمة للحد منها ، ولقد خلصت

الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي سلوك يتنافى وأخلاقيات المهنة يقوم به محاسبين متمرسين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح؛ كما خلصت الدراسة أن الحوكمة والأسس الأخلاقية المبنية عليها تلعب دور هاماً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في مختلف مراحل إعداد وعرض المعلومة المحاسبية، من خلال تعميق الحس الأخلاقي والالتزام بمجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد الممارسات والسلوكيات للأطراف الفاعلة في الإدارة الذين تقع عليهم مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية.

■ **دراسة باناصر (2020):** بعنوان دور الآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الآليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: أن تفعيل دور الآليات حوكمة الشركات والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3- مشكلة الدراسة

ممارسات المحاسبة الإبداعية لها أثر سلبي على موثوقية المعلومات المحاسبية، مما استدعي تكثيف الجهود في محاولة الكشف عن أفضل السبل للحد من آثار تلك الممارسات، وقد اقترحت العديد من الدراسات أن ركائز حوكمة الشركات ممكن ان تلعب دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومن هنا جاء تساؤل الدراسة الرئيسي كالاتي:

هل تلعب آليات حوكمة الشركات دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ويمكن انشقاق التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل تلعب لجان المراجعة دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يلعب الإفصاح المحاسب دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل تلعب المراجعة الخارجية دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

4- فرضيات الدراسة

وللإجابة عن تساؤل الدراسة تم صياغة الفرضية الآتية

لا تلعب ركائز حوكمة الشركات دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ويمكن انشقاق الفرضيات الفرعية الآتية:

- لا تلعب لجان المراجعة دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- لا يلعب الإفصاح المحاسب دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- لا تلعب المراجعة الخارجية دوراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

5 أهداف الدراسة

- أ. التعريف بمفهوم حوكمة الشركات وركائزها الأساسية.
- ب. دراسة العلاقة بين ركائز حوكمة الشركات وممارسات محاسبة الإبداعية.
- ج. إبراز أهمية حوكمة الشركات والوقوف على الدور الذي تقوم به في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

6- أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من أهمية الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وإضفاء الشفافية والمصداقية، وذلك من خلال تفعيل تطبيق آليات الحوكمة والتي برزت أهميتها في الآونة الأخيرة بسبب انهيار العديد من الاقتصاديات الأمر الذي ولد الحاجة إلى وجود آليات تحكم العلاقة بين مختلف أصحاب العلاقة.

7- منهج الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استطلاع أدبيات الموضوع في الجانب الوصفي والاعتماد على صحيفة الاستبيان لجمع البيانات وتحليل النتائج لاختبار الفرضيات.

8- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات

8-1 المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينات القرن الماضي، إذ واجهت الشركات صعوبات صاحبة فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابلة لضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، وهوما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات للإنتاج وأرباح أفضل من خلال إدارة الأرباح بغرض تجميل الصورة المالية للشركة، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحا صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لا تصل لمرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية.

8-1-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية

قدمت العديد من التعريفات للمحاسبة الإبداعية، حيث عرفها Michael Jameson (1988) على أنها الممارسات المحاسبية التي يعتمدها معدو المعلومات المحاسبية لغرض تعريف أو تغيير حقيقة هذا المعلومات، عن طريق الاستفادة من المرونة التي تمنحها القواعد والمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها. حيث توفر تلك المرونة خيارات قانونية لمعدي تلك البيانات المحاسبية للاختيار بينها. بينما عرفها ملاح (2019) على أنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها، أو جميعها. ويرى شايب وآخرون (2020) أن المحاسبة الإبداعية هي طريقة من طرق التلاعب التي ينهاجها المحاسبون الذين يتمتعون بكفاءة عالية، من أجل إعطاء صورة زائفة عن المركز المالي وذلك بتصرف في الأرقام المحاسبية بما يروونه يتماشى مع مصالحهم الخاصة مع العمل بالقوانين المسيطرة.

بينما اتجه بعض الباحث على تعريف المحاسبة الإبداعية من باب اخلاقيات المهنة حيث عرفها مؤمن و آخرون (2018) على أنها ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسيات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

8-1-2 خصائص الممارسات المحاسبية الإبداعية

لممارسات المحاسبة الإبداعية خصائص عديدة أهمها (باناصر، الصائع، 2020):

أ. **ممارسات قانونية:** أي العمل في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية، حيث لا تؤدي هذه الممارسة إلى إخلال بالنصوص بل بالجوهر.

ب. **ممارسات احتيالية:** أي العمل على تغيير الأرقام والمعطيات المحاسبية الحقيقية، وإظهارها كمعلومات مغايرة للواقع، فهي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال لتحقيق أهداف معينة.

ج. **ممارسات يقوم بها المحاسبون:** ممن يمتلكون مهارات وصفات مهنية عالية تمكنهم من القدرة على التلاعب بالأرقام والقيم والتي تكون مناسبة لمصالح الشركات والمؤسسات.

8-1-3 محفزات الاتجاه نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية

وراء ظهور المحاسبة الإبداعية عدة دوافع من أهمها (mude,2015):

أ. **تحديد أرقام محددة للأرباح:** فغالبا ما تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محددة تسعى إليه، أو أرباحا تعادل توقعاتها لتحسين صورتها.

ب. **مواجهة تكاليف الديون:** تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

ج. **التهرب الضريبي:** تقوم بعض المنشأة المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع بناء على قيمة هذه الوعاء.

د. **تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من منشأة الاعمال بتحسين قيم المنشأة التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.

هـ. **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات السنوية ونصف سنوية وربع السنوية التي تعدها المنشأة، لذلك تلجأ هذه المنشأة إلى تحسين بعض قيمها المالية الحصول على تصنيف متقدم.

8-1-4 مجالات المحاسبة الإبداعية

يأخذ الأبداع بشكل عام مجالات عدة فقد يكون إبداعا إداريا، جنريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الأبداع المحاسبي يمكن نكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية(ملاح،2019):

- أ. نظام المعلومات المحاسبي.
- ب. القياس المحاسبي (التقييم).
- ج. أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- د. طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
- هـ. أساليب إعداد وعرض التقارير.
- و. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

8-1-5 مظاهر استخدام المحاسبة الإبداعية

المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية (مؤمن وآخرون،2018):

- أ. عدم إظهار الحسابات المعدومة والمستحقة مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح والأصول المتداولة وتعظيم حقوق الملكية.
- ب. الموافقة على تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع دون تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح والأصول المتداولة.
- ج. تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح
- د. تسجيل جزء من المبيعات في الفترة الماضية أو اللاحقة، فيؤثر ذلك على النتائج والأرباح.
- هـ. عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات الشقيقة والتابعة مما يؤدي إلى زيادة المبيعات.
- و. إعادة التقييم للأصول الثابتة مما يؤدي إلى تعظيم الأصول وحقوق المساهمين.
- ز. يتم زيادة توزيعات الأرباح المتعلقة بالشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي زيادة أرباح الاستثمارات.
- ح. يتم تحويل الخسارة إلى شركة تابعة، وذلك يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المدون في دفاترها المحاسبية.
- ط. تسجيل بعض المصاريف أو الإيرادات غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل، مما يؤدي إلى التأثير سلبا أو إيجابا على أرباح نهاية الفترة فيؤخر ذلك على تحسين معدلات الدوران للمخزون.
- ي. السرعة في التحصيل من المدينين وتأخير الدفع للدائنين في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للدائنين والمدينين.
- ك. التأخير في عمليات الشراء والتسريع في إصدار الفواتير لنهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

8-1-6 أشكال المحاسبة الإبداعية

يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي:

أ. **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

ب. **إدارة الدخل:** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع ممارسات محددة العمل.

ج. **تلطيف صورة الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى، وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء، يعد شكل من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ بها في شكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ (بوعروج، 2015)

د. **التقارير المالية المغشوشة:** التقرير عن الوضع المالي للمنشأة، بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن القيم لتضليل مستخدمي التقارير المالية، ويمكن وصفها بالتقارير المالية الاحتمالية وهي التقارير التي تشكل الأخطاء المقصودة، بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية.

هـ. **ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية:** هي ممارسات لأساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات ابتكارية ومستحدثه قد تكون معقدة في القيم للمصاريف والإيرادات. (بله، 2013)

8-1-7 المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيار التي أحدثت وجود دخل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنة المحاسبة وممارسة مهنة المحاسبة. ومن الناحية الأكاديمية، فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية. أما على المستوى التنظيمي والتشريعي، فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي للممارسات المحاسبية الإبداعية. كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلتي تمهيد الدخل وإدارة الأرباح فيما يعرف بالمنظور الإعلامي مرجعين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بطرق توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين في نفس الاتجاه وقد تؤدي إدارة الربحية إلى توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم ومن ثم التخلص وبشكل كبير من مشكلة عدم تماثل المعلومات، كما أن البدائل المحاسبية تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين بدلاً من التركيز على بديل واحد (باناصر، و الصائع، 2020).

ومن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ أخلاقية أساسية وهي:

1- **العدالة:** وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة من منتجات العملية المحاسبية.

2- **الصدق:** ويعني أن تعبر البيانات المنتجة عن الوضع المالي العادل للوحدة المحاسبية للفترة المحاسبية محل القياس.

3- **عدم التحيز:** وهو يعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

8-2 الحوكمة

أصبح لحكومة الشركات أهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي، فقد تزايد اهتمام العديد من الاقتصادات المتقدمة والناشئة بهذا الموضوع نتيجة لحالات الفشل والافلاس المالي الكثير من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وانهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا فهذه الأحداث جعلت الخبراء من أكاديميين وممارسين، يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات بما يضمن تحقيق المصلحة العامة للأفراد والشركات واقتصاديات الدول (موسوس، حرفوش، 2020).

8-2-1 مفهوم حوكمة الشركات

لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي (Governance) وقد توصل مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب هذا المصطلح، إلى استخدام مصطلحات أخرى تعبر عن هذه الكلمة مثل: الإدارة الرشيدة، الحاكمة، الحوكمة الحكم الراشد الحكم الصالح أو الجيد، لذا يطلق حوكمة الشركات على مصطلح (Corporate governance) حيث تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتاباتها واختلاف وجهات نظرهم، وذلك على حسب العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات (حسنا، 2020).

قدمت العديد من التعاريف للحوكمة الشركات نذكر منها ما يلي:

أ. هي مجموعة من النظم والقواعد والإجراءات التي تنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف وأصحاب المصالح في الشركة، في إطار المصداقية والعدالة، التي من فضلها يتم استمرار واستدامة الأعمال ورفع كفاءة الشركة في إدارة عملياتها وتحسين قدراتها التنافسية (شايب، آخرون، 2020).

ب. هي مجموع العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توفر آليات لتحديد أهداف الشركة وطرق تنفيذها وآليات الرقابة على الأداء (حسنا، 2020).

ومن خلال هذه التعريفات يمكن القول بأن حوكمة الشركات: هي ممارسة رشيدة وشفافة ومعلن عنها وتضم مجموعة من القواعد والإجراءات والآليات التي تنظم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف وأصحاب المصالح في الشركة والتي يؤدي أتباعها إلى رفع كفاءة الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

8-2-2 أهمية حوكمة الشركات

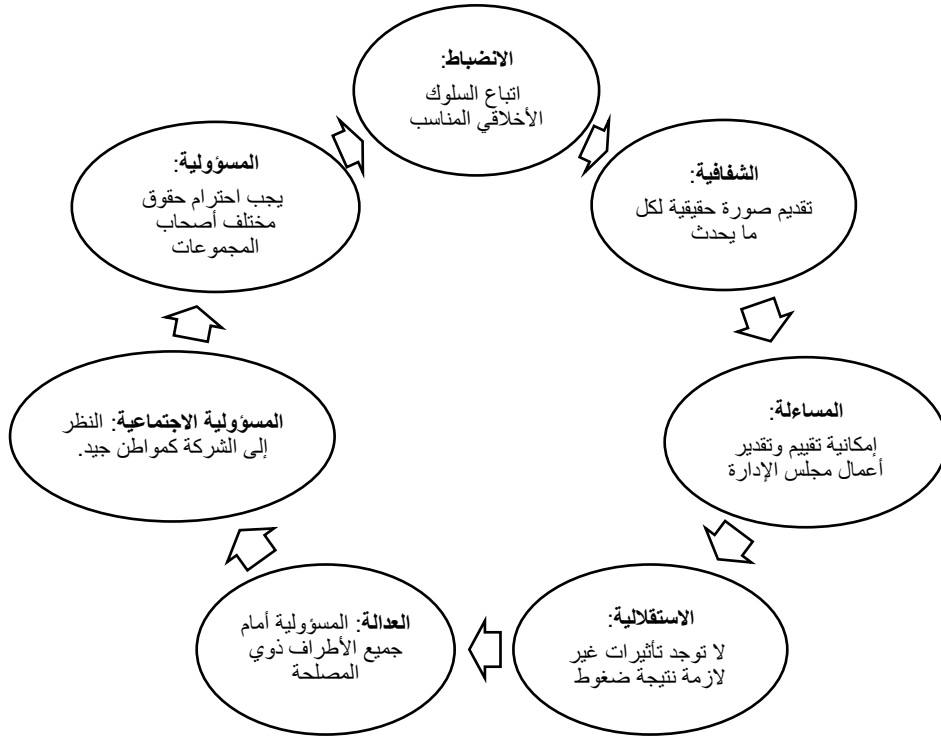
تتمثل أهمية حوكمة في تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري، من خلال تعزيز المساءلة وتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في كل تعاملات الشركة. كما تلعب قواعد ومبادئ حوكمة الشركات دوراً هاماً في تحسين الممارسات من خلال التأكيد على البعد الأخلاقي للإدارة، والحد من صراع المصالح (القطر، 2018)

8-2-3 أهداف حوكمة الشركات

- هناك من يربط مفهوم حوكمة المؤسسات بحقوق المساهمين وأصحاب المصالح فقط دون الجوانب الأخرى، وبالتالي يرون أن أهداف حوكمة المؤسسات تتمثل في:
- العدالة والشفافية والمعاملة النزاهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
 - منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح (عادل وفرج، 2022)
 - الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، ومشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين واضطلاعهم بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
 - تمكن الشركة من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
 - توفر الحماية للمساهمين وتقليل النزاعات بين أصحاب المصالح.

8-2-4 خصائص حوكمة الشركات (أحمد، 2019)

تتمتع حوكمة الشركات بالعديد من الخصائص لعل من أهمها الخصائص الموضحة بالشكل التالي:



الشكل (1) خصائص حوكمة الشركات

المصدر: اعداد الباحثة

8-2-5 مبادئ حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والأسس التي تساهم في تحقيق الأهداف المنتظرة، وترتكز هذه المبادئ على المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) في عام 1999 التي تساعد على تطبيق نظام حوكمة الشركات والمعدلة سنة 2004 وهذه المبادئ هي:

◀ **المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركة:** تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوى الشفافية والكفاءة وتحديد المسؤوليات بوضوح على الإشراف والرقابة، وإلزام الجميع بتطبيق القانون. إن الالتزام بالمتطلبات القانونية والرقابية في ممارسة الحوكمة، تقتضي وجوب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الأطراف المختلفة في الشركة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور، مع ضرورة أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

◀ **المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين:** تركز مبادئ الحوكمة على حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم كالحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، والمشاركة الفعالة في القرارات الأساسية الخاصة بالشركة كالتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وإعلان رؤيتهم بشأن السياسات المعتمدة في الشركة كسياسة مكافئة المسيرين وسياسة توزيع الأرباح.

◀ **المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين:** يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسات سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق أو التلاعب بها، أو الحيلولة دون ممارستها وخداع المساهمين (حسنا، 2020).

◀ **المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية:** في هذا الإطار ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق عن المعلومات، كما يجب أن تتصف المعلومات المفصح عنها بمعايير الجودة العالمية والإفصاح المالي والغير مالي.

◀ **المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة:** مسؤوليات الإدارة تكمل في الإخلاص والاجتهاد لخدمة مصالح الشركة والمساهمين وضمان نزاهة الأنظمة المحاسبية والإفصاح المالي للشركة. (ضويفي ومحمودي، 2018)

◀ **المبدأ السادس: دور أصحاب المصلحة بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة:** للوقوف على دور أصحاب المصالح لمساهمتهم في إيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات سواء في شكل حقوق ملكية أو ائتمان، وكذلك الدور الفعال بين أصحاب المصالح والشركة لاستمراريتها ماليا وإداريا ويتم ذلك من خلال احترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القوانين الداخلية والخارجية للشركات، وتشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة ماليا.

8-2-6 أهم اسباب ظهور حوكمة الشركات (أحمد، 2019)

- أ. ضبط الممارسات للأخلاقية من قبل مجلس الادارة والادارة التنفيذية والموظفين
- ب. عدم فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية التي لا يمكنها اكتشاف ومنع المشاكل المالية
- ج. ضعف الاطراف الخارجية في رقابتها على المنشأة كالقائمين على وضع القوانين او مراجعي الحسابات
- د. ممارسات مراقبي الحسابات الخارجيين وكذلك العاملين في اقسام المحاسبة بالشركة وما يقوموا به من اعمال لإظهار المراكز المالية لهذه الشركات على غير حقيقتها وذلك بمباركة من مديريهم ومجلس ادارتهم

8-2-7 تفعيل دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (الزهراء وآخرون، 2017)

- التطبيق السليم لآليات الحوكمة من شأنه ضمان جودة المعلومات المحاسبية، حيث أن تضمن آليات الحوكمة انتاج معلومات محاسبية بعيدة عن الغش والتلاعب ويمكن تحقيق ذلك من خلال:
- أ. المساءلة والرقابة المحاسبية
 - ب. الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها على أن تكون مكيفه وتأخذ في عين الاعتبار واقع المؤسسة.
 - ج. دور المراجعة الداخلية.
 - د. دور المراجع الخارجي.
 - هـ. دور لجان المراجعة.
 - و. تحقيق الإفصاح والشفافية.
 - ز. إدارة الأرباح.
 - ح. تقييم الأداء العام للمؤسسة.

9-1 الدراسة الميدانية

يعتبر الارتباط بين النظرية والتطبيق دليل الموضوعية في أغلب الدراسات، ومصدر النجاح والوصول الي نتائج يمكن تطبيقها، كما أن اي دراسة تفيد في الواقع العملي انما تتم باختبار صحة الفرضيات النظرية للوصول الي نتائج وتوصيات تفيد في حل مشكلة الدراسة، ومن هذا المنطق يجب أن تستكمل الدراسة النظرية بتطبيق عملي، لذا سيقوم الباحثون في هذا الفصل باستعراض أداة جمع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة، والتحليلات الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات، وكذلك استعراض النتائج والتوصيات

9-1-1 مجتمع الدراسة وعينته:

يتمثل مجتمع الدراسة في المهتمين بموضوع حوكمة الشركات كأسلوب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وقد تم اختيار عينه عشوائية من بعض المراجعين الداخليين العاملين في مدينة مصراته بالإضافة

إلى بعض الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس في كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة، والأكاديمية الليبية للدراسات العليا.

9-1-2 أدوات جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث أنها تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة لجمع البيانات الأولية والأكثر مناسبة لمنهج الدراسة. ولقد تم تقسيم استمارة الاستبيان الي جزئين، حيث خصص الجزء الاول لجمع البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة كالمؤهل العلمي والمركز الوظيفي والخبرة وذلك للتعرف على خصائص عينة الدراسة ومعرفة مدى امكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات. بينما خصص الجزء الثاني لتجميع البيانات لازمة لاختبار الفرضيات وتم تقسية الي ثلاث محاور كل محور يهتم بدراسة فرضية من فرضيات الدراسة. وقد تم تصميم صحيفة الاستبيان من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك على نحو التالي:

جدول (3): مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

وقد وزعت (باليد) 31 نسخة من الاستبيان على المشاركين في الدراسة وتم استلامها جميعها وكانت صالحة للتحليل .

9-1-3 اختبار صدق الأداء وثباتها

عند تطبيق هذا الاختبار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS نجد أن قيمة معامل الثبات (الفاكرونباخ) لكافة محاور الاستبيان تفوق ال (70 %) ويعتبر هذا مؤشرا جيد على ثبات استمارة الاستبيان وإمكانية الحصول على نتائج مشابهة في حالة تكرار البحث مرة اخرى

عدد الفقرات	معامل الثبات
31	0.769

9-1-4 التحليل الوصفي للبيانات الشخصية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة

يتعلق هذا الجزء بتحليل البيانات الشخصية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة حيث تساهم البيانات الشخصية في التعرف على خصائص صفات المشاركين بالدارسة
أولاً: المؤهل العلمي

جدول رقم (2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	9	29.0%
ماجستير	20	64.5%
بكالوريوس	1	3.2%
دبلوم عالي	1	3.2%
الإجمالي	31	100%

يوضح الجدول رقم (2) أن ما نسبته 29.0% من المشاركين في الدراسة من حملة شهادة الدكتوراه، 64.5% هم من حملة الماجستير، 3.2% هم من حملة شهادة البكالوريوس بالمثل دبلوم عالي. ثانياً: الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير إدارة	1	3.2%
رئيس قسم	4	12.9%
مراجع	11	35%
أكاديمي	15	48.3%
الإجمالي	31	100%

يوضح الجدول رقم (3) أن ما نسبته 48.3% من المشاركين في الدراسة أكاديميين، وما نسبته 35% من المشاركين بالدارسة أكاديميين.

ثالثاً: سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	1	3.1%
من 5 الي اقل من 10	3	9.7%
من 10 الي اقل من 15	2	6.5%
اكثر من 15	21	21%
الإجمالي	31	100%

يوضح الجدول رقم (4) أن 21% من المشاركين في الدراسة يمتلكون أكثر من 15 سنة خبرة وما نسبته 9.7% من المشاركين في الدراسة يمتلكون خبره ما بين 5 الي 10 سنوات.

9-1-5 التحليل الوصفي والاتجاه العام لإجابات المشاركين حول فرضيات الدراسة

أولاً: التحليل الوصفي حول دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على 7 أسئلة لاختبار فرضية الدراسة حول دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

من خلال الجدول رقم (5) أدناه نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات المشتركين في الدراسة في كافة الفقرات عدا الفقرة الأولى تتجه نحو الموافقة حيث تجاوز المتوسط (4) وبالتالي يمكن القول بأن ركيزة لجان المراجعة لها دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وذلك من خلال دراسة لجنة المراجعة لتقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية، وكما أنها تعمل على تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين. كما تعمل على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية .

جدول رقم (5): التحليل الوصفي والاتجاه العام لإجابات المشاركين
حول دور ركيزة لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية

ت	الفقرات	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
						النسبة	النسبة
1	تتكون عضوية لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين حيث يستطيع تقديم تقارير حيادية	0	3.2	87.1	0	3	0.48
2	دراسة لجنة المراجعة لتقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.2	0	0	77.4	19.5	0.56
3	قيام لجنة المراجعة بمساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه و المحافظة على استقلاليته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0	3.2	0	71.0	25.8	0.56
4	تدرس لجنة المراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقدم آراءها وتوصياته بخصوص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	0	3.2	12.9	61.3	22.6	0.76
5	تعمل لجنة المراجعة على تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.2	0	12.9	48.4	35.5	0.779
6	تعمل اللجنة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية	0	3.2	9.7	51.6	35.5	0.0749
7	تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية.	0	6.5	12.9	45.2	35.5	0.870
المتوسط العام		.673					

ثانياً: التحليل الوصفي حول دور ركيزة الإفصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على 5 أسئلة لاختبار دور الإفصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية. من خلال الجدول رقم (6) أدناه نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين في الدراسة في كافة الفقرات تتجه نحو الموافقة وبالتالي يمكن القول لركيزة الإفصاح المحاسب دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من حيث التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية بالأخص السياسات التي تتبعها الشركة.

جدول رقم (6): التحليل الوصفي والاتجاه العام لإجابات المشاركين
حول دور ركيزة الإفصاح المحاسبي في الحد من المحاسبة الإبداعية

رقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاتجاه الإيجابية	متوسط
1	التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0	3.2	12.9	41.9	41.6	موافق	4.26
2	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء السنوات السابقة في دفاتر الشركة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.2	3.2	6.5	38.7	48.8	موافق	4.26
3	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية و مقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.2	51.6	45.2	0	0	موافق	4.42
4	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0	3.2	3.2	61.3	32.3	موافق	4.23
5	الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0	0	6.5	61.3	32.3	موافق	4.26
المتوسط العام								2.864

ثالثاً: التحليل الوصفي حول دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على 6 أسئلة لاختبار دور ركيزة المراجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية. من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات المشاركين في الدراسة في كافة الفقرات تتجه نحو الموافقة وبالتالي يمكن القول بأن لركيزة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من حيث أن تقدمه لمعلومات بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح على أن يلتزم المراجع الخارجي بالمعايير والمعمول بها دولياً ومحلياً.

جدول رقم (7): التحليل الوصفي والاتجاه العام لإجابات المشاركين حول دور ركيزة المرجعة الخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية

ت	الفقرة						
	موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاتحاف المعياري	متوسط
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
1	0	0	3.2	61.3	35.5	0.541	4.32
2	0	0	9.7	64.5	25.8	0.583	4.16
3	0	3.2	6.5	77.4	13.9	0.577	4
4	4.19	3.2	9.7	51.6	35.5	0.749	4.19
5	4	3.2	16.1	58.1	22.6	0.730	4
6	0	6.5	16.1	54.8	22.6	0.814	3.94
المتوسط العام							10.4

9-1-6 التحليل الاحصائي الاستنتاجي

من أهم الاختبارات الأولية للبيانات هو التعرف على الشكل الذي تتخذه البيانات، ودراسة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أو لا، ومن أهم اختبار التوزيع للبيانات اختبار Shapiro - wilk Test، وهو يعتبر الأنسب لدراسة توزيع عينة الدراسة كونها أقل من 50 مفردة وذلك باختبار الفرضيات الاتية:

- الفرض الصفري: أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي
- الفرض البديل: أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

أولاً: نتائج اختبار Shapiro - wilk Test

ويعتبر اختبار Shapiro - wilk

والجدول ادناه يوضع نتائج اختبار Shapiro - wilk

الجدول رقم (8): نتائج اختبار Shapiro – wilk

ت	العبارات	الانحراف المعياري	المتوسط	k.S
البيانات المتعلقة بدور لجان المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
1	تتكون عضوية لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين لكي تستطيع تقديم تقارير بكل حيادية	4.22	0.608	0.000
2	دراسة لجنة المراجعة لتقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.44	0.669	0.000
3	قيام لجنة المراجعة بمساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلالته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.25	0.622	0.001
4	تدرس لجنة المراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقدم آرائها وتوصياتها بخصوصها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.97	0.538	0.000
5	تعمل لجنة المراجعة على تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.56	0.619	0.000
6	تعمل اللجنة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية	4.75	0.440	0.000
7	تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية.	4.59	0.560	0.000
بيانات تتعلق بدور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
1	التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.97	0.695	0.000
2	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء السنوات السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.66	0.787	0.000
3	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.34	0.545	0.000
4	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.33	0.507	0.000
5	الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.66	0.483	0.000
بيانات تتعلق حول بيانات تتعلق بدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
1	تقديم المعلومات من طرف المراجع الخارجي بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية.	5.50	6.877	0.000
2	التزام المراجع الخارجي بقوانين ومعايير التدقيق المعمول بها دوليا ومحليا يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	3.31	0.471	0.000
3	حرص المراجع الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير وتنمية مهاراته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.53	0.621	0.000
4	تحمل المراجع الخارجي مسؤولية أكبر عن اكتشافه للتضليل يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	4.19	0.644	0.000
5	قيام المراجع الخارجي بمتابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها يحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	3.88	0.660	0.000
6	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية	3.69	0.821	0.000

بالنظر الي الجدول أعلاه نجد ان قيمة (P- value) لجميع الفترات اقل من (0.05) مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل، أي ان البيانات التي تم تجميعها لا تتبع التوزيع الطبيعي. وبالتالي ان الاختبار لمناسب لاختبار الفرضيات التي تعتمد على مثل هذا النوع من البيانات هو Wilcoxon Signed Test

• ثانياً: نتائج اختبار ولكوكسن Wilcoxon Signed Ranks

قد تم صياغة فرضيات اختبار ولكوكسن علانحو التالي

○ الفرض الصفري: أن وسيط درجة الموافقة حول العبارة يساوي 3

○ الفرض البديل: أن وسيط درجة الموافقة حول العبارة لا يساوي 3

وسيتم اتخاذ القرار حول رفض او عدم رفض الفرض الصفري بناءً على الاتي:

أ. إذا كانت قيمة مستوي المعنوية للمشاهدة (p – value) أكبر من (0.05) فهذا يدل على قبول الفرض

الصفري أي أن الاتجاه العام حول العبارة كان محايد

ب. إذا كانت القيمة المعنوية للمشاهدة (p – value) أصغر من أو يساوي (0.05) فهذا يدل على رفض

الفرض الصفري وقبول الفرض البديل وهذا القبول يجعلنا امام أحد امرين اما أن تكون مجموع الرتب الموجبة

أكبر من مجموع الرتب السالبة وهذا يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة تتجه نحو عدم الموافقة، او أن

تكون مجموع الرتب السالبة أكبر من مجموع الرتب الموجبة وهو ما يدل على أن إجابات المشاركين في

الدراسة تتجه نحو الموافقة.

❖ اختبار الفرضية الاولي

○ الفرض الصفري: لا تلعب لجان المراجعة دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

○ الفرض البديل: تلعب لجان المراجعة دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

وعند اجراء الاختبار كانت النتيجة كما هو موضح بالجدول رقم (9) ادناه

جدول رقم (9): نتائج التحليل الاحصائي للفرض الفرعي الأول

النتيجة	القرار	Wilcoxon			الفترات	ت
		الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P – value		
موافق	رفض	14.5	16.05	0.000	تتكون عضوية لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين لكي تستطيع تقديم تقارير بكل حيادية	1
موافق	رفض	13.00	16.10	0.001	دراسة لجنة المراجعة لتقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2
موافق	رفض	12.00	16.03	0.000	قيام لجنة المراجعة بمساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلالته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3

موافق	رفض	10.50	14.13	0.000	تدرس لجنة المراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقدم آرائها وتوصياتها بخصوصها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	4
موافق	رفض	0.00	14.21	0.000	تعمل لجنة المراجعة على تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد والقوانين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	5
موافق	رفض	9.00	14.7	0.000	تعمل اللجنة على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية	6
موافق	رفض	7.50	14.25	0.000	تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتدرس أثرها في التقارير المالية.	7

نلاحظ من الجدول رقم أن قيم P - value لكافة الفقرات أصغر من (0.05) مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل. مما يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة ليست حول الوسيط الافتراضي (3) أي تتجه نحو الموافقة.

وبالنظر الي مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من الرتب الموجبة مما يعني ركيزة لجان المراجعة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ اختبار الفرضية الثانية

- الفرض الصفري: لا تلعب ركيزة الإفصاح المحاسبي دورا في الحد من الممارسات المحاسبية
- الفرض البديل: تلعب ركيزة الإفصاح المحاسبي دورا في الحد من الممارسات المحاسبية

جدول رقم (10): نتائج التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثاني

النتيجة	القرار	Wilcoxon			الفقرات	ت
		الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P - value		
موافق	رفض	7.50	14.25	0.000	التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن القوائم المالية في الوقت المناسب يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1
موافق	رفض	14.25	15.06	0.000	الإفصاح عن كيفية تصحيح أخطاء السنوات السابقة في دفاتر الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2
موافق	رفض	0.00	15.5	0.000	الإفصاح عن ملاءة الشركة المالية ومقدرتها على سداد التزاماتها المالية عند استحقاقها يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3
موافق	رفض	10.50	15.50	0.000	الإفصاح عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4
محايد	قبول	110.5	0.00	0.000	الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	5

نلاحظ من الجدول رقم أن قيم P - value لكافة الفقرات أصغر من (0.05) مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل. مما يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة ليست حول الوسيط الافتراضي

(3) أي تتجه نحو الموافقة. وبالنظر الي مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من الرتب الموجبة مما يعني تلعب ركيزة الإفصاح دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ اختبار الفرضية الثالثة

- الفرض الصفري: لا تلعب ركيزة المراجع الخارجي دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفرض البديل: تلعب ركيزة المراجع الخارجي دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية..

جدول رقم (11): نتائج التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثالث

النتيجة	القرار	Wilcoxon			الفقرات	ت
		الرتب الموجبة	الرتب السالبة	P – value		
موافق	رفض	0.001	0.00	14.50	تقديم المعلومات من طرف المراجع الخارجي بصفة عادلة بين جميع أصحاب المصالح يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	1
موافق	رفض	0.007	0.00	14.50	التزام المراجع الخارجي بقوانين ومعايير التدقيق المعمول بها دوليا ومحليا يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	2
موافق	رفض	0.00	13	15.07	حرص المراجع الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير وتنمية مهاراته يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3
موافق	رفض	0.00	9.00	14.70	تحمل المراجع الخارجي مسؤولية أكبر عن اكتشافه التضليل يحد من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	4
موافق	رفض	0.00	13.64	10.00	قيام المراجع الخارجي بمتابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها يحد من حرية استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	5
موافق	رفض	0.00	10.00	13.79	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية	6

نلاحظ من الجدول رقم أن قيم P – value لكافة الفقرات أصغر من (0.05) مما يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل. مما يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة ليست حول الوسيط الافتراضي (3) أي تتجه نحو الموافقة.

وبالنظر الي مجموع الرتب الموجبة والسالبة نجد أن مجموع الرتب السالبة أكبر من الرتب الموجبة مما يعني أن ركيزة المراجع الخارجي تلعب دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

10- مناقشة النتائج

هدفت الدراسة الي تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد تم التركيز على ثلاث ابعاد رئيسية: لجان المراجعة، الإفصاح المحاسبي، والمراجع الخارجي. وبالنظر الي إجابة عينة الدراسة نجد أن لجان المراجعة - كونها أداء رقابية - ومن خلال عملها على تقييم الإجراءات الإدارية للتأكد من أن الشركة تلتزم بالقواعد والقوانين تسهم في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. هذا من جهة ومن جهة أخرى فأن التزام المراجع الخارجي بمتابعة مجلس الإدارة يسهم في الحد الغش والتلاعب في القوائم المالية. وأخير أن الإفصاح المحاسبي يعد مطلباً رئيساً من أجل ضمان الشفافية والحد من التلاعب.

11-1 النتائج:

من خلال دراسة دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحلية فإنه يمكن عرض النتائج في النقاط التالية:

1. من خلال آراء عينة من الأكاديميين والمراجعين وجد انه يوجد دور لركيزة لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
2. من خلال آراء عينة من الأكاديميين والمراجعين وجدنا انه يوجد دور لركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. من خلال آراء عينة من الأكاديميين والمراجعين وجدنا انه يوجد دور لركيزة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحميل المراجع الخارجي مسؤوليه أكبر عن عدم اكتشافه التضليل والحد من تلك الممارسات.

11-2 التوصيات

1. زيادة الوعي بضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة
2. زيادة الوعي بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوحيد جميع الجهود للحد منها.

المراجع

- مؤمن، فاطمة الزهراء وآخرون. (2018). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة العلوم الإدارية والمالية (مجلد 1). 1-364*.
- بله، سيد عبد الحمن. (2013). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات المحاسبة الإبداعية *ARAB ECONOMIC AND BUSINESS JOURNAL 8 (2013)* .
<https://doi.org/10.1016/j.aebj.2013.12.001> 63-73
- باناصر، لميس جميل، و الصائع، مها فيصل. (2020). دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة

- الرياض: دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، مج4، ع15، 1 -
<http://search.mandumah.com/Record/1103380> مسترجع من
- أحمد، رقية الطيب علي. (2019). دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، مج7، ع1، 1 - 16. مسترجع م
<http://search.mandumah.com/Record/988589>
- العتار، حيدر عباس. (2018). دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب. مجلة الدنانير (14)، 462-497 مسترجع من
<https://iasj.net/iasj/download/d3bc244dd7554cfd>
- خليل، عبد الرحمن عادر، وأحمد، محمد فرح. (2022). الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، مج4، ع1، 271 - 291:
- [HNSJ, 2023, 4\(1\); https://doi.org/10.53796/hnsj4118](https://doi.org/10.53796/hnsj4118)
- بوزرزور ، حسناء. (2021) دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المسيلة.الجزائر.
- أمانة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة باجي مختار عنابة سيدي عاشور).
- Mudel, Sonia, Creative Accounting and Corporate Governance: - A Literature Review (December 26, 2015). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2708464> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2708464>
- Vladu, A. B., & Matis, D. (2010). Corporate governance and creative accounting: two concepts strongly connected? Some interesting insights highlighted by constructing the internal history of a literature. *Annales Universitatis Apulensis-Series Oeconomica*, 12(1).
- Berinde, S. R., RăchiȚan, P. R., & GroȚanu, A. (2012). QUALITATIVE STUDY REGARDING THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND CREATIVE ACCOUNTING. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 21(2).
- Abed, I. A., Hussin, N., & Ali, M. A. (2020). Piloting the Role of Corporate Governance and Creative Accounting in Financial Reporting Quality. *Technology Reports of Kansai University*, 62, 2-7.