

أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية

The Impact of the board of directors' characteristics on the Creative Accounting Practices Reduction- a sample study of Algerian economic companies

بن ساسي نـظيرة¹، خروبي يوسف²

¹طالبة دكتوراه، مخبر التمويل، مالية المؤسسة، مالية الأسواق جامعة قاصدي مرباح،

الجزائر، bensaci.nadhira@univ-ouargla.dz

²أستاذ، مخبر التمويل، مالية المؤسسة، مالية الأسواق جامعة قاصدي مرباح،

الجزائر، elkods.youcef@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022-10-14 تاريخ القبول: 2022-11-21 تاريخ النشر: 2023-02-06

ملخص:

يعتبر سلوك الإدارة الإنتهازي أحد أهم تكاليف الوكالة، وقد يتجسد في سوء استخدام المرونة المحاسبية ما يؤدي في النهاية إلى عدم تناسق المعلومات المالية، ويعتبر مجلس الإدارة آلية محورية في حماية حقوق أصحاب المصلحة، لذا جاء تدراستنا للبحث في تأثير خصائص مجلس الإدارة على ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال إتباع منهجين المنهج الوصفي لمراجعة الأدبيات النظرية والدراسات التي تناولت الموضوع، والمنهج الإستقصائي في الجانب التطبيقي بالاعتماد على أداة الإستبانة، حيث توصلت النتائج إلى عدم وجود أثر لخصائص مجلس الإدارة على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى عدم وجود فروقات في توجهات مفردات العينة نحو محور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، نوع المؤسسة، قطاع النشاط الاقتصادي) على عكس العديد من الدراسات السابقة التي وجدت إما تأثيرا إيجابيا أو سلبيا.

كلمات مفتاحية: مجلس الإدارة، محاسبة إبداعية، سلوك إنتهازي.

تصنيف JEL: G34, C33, L25.

Abstract:

The managers' opportunistic behavior is one of the most important Agency costs, and may lead to the misuse of the accounting flexibility followed by inconsistency in financial information, and the board of directors is a pivotal mechanism in protecting the rights of stakeholders. Therefore, our study came to examine the impact of the board of directors' characteristics on the creative accounting practices of Algerian economic companies. by following the descriptive approach for the literature reviews, and the survey approach, depending on the questionnaire tool, The results concluded that there was no effect of the (BDC) on (CAP). In addition, the absence of differences in the trends of the sample elements towards the axis of (CAP) is due to personality variables.

Keywords: board of directors, creative accounting, opportunistic behavior.

Jel Classification Codes : G34, C33, L25.

المؤلف المرسل: الاسم الكامل، الإيميل: nadhira.bensaci@gmail.com

I. مقدمة

يعد الأنجلوساكسون أول من كتب في أدبياته عن المحاسبة الإبداعية مطلع سبعينات القرن الماضي، حيث لقيت جدلاً واسعاً بين وجهات النظر حول إيجابية و سلبية إستخدامها، يرى مؤيدو وجهة النظر الأولى بأن المحاسبة الإبداعية إبتكار المحاسبة لمبادئ وتقنيات التعرف على التغييرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية وكذا الأعمال التجارية، ثم تدرك التغييرات الحقيقية في الممارسة المحاسبية، في حين يتفق الكثير على أن المحاسبة الإبداعية سلبية حيث تأتي كممارسات غير مرغوب فيها و تستوعب العناصر الغير الأخلاقية مثل جذب مقدمي رأس المال من خلال وضعية مضللة لأداء الشركة (Vladu & Matiaş, 2010, p. 332)، والأمر يعتمد على البيئة الأخلاقية للشركة، بمعنى كيف ولماذا تستخدم الإدارة تقنيات المحاسبة الإبداعية كسلاح، فقد أظهر بعض المحللين الجانب المظلم لممارسات المحاسبة الإبداعية إذ يعتقدون أن معظم الفضائح المالية حدثت بسبب السلوك الغير أخلاقي للممارسات المحاسبية (Tassadaq & Malik, 2015).

يعرف (Healy & Wahlen, 1999) المحاسبة الإبداعية (المعروفة تحت مصطلحات عديدة¹) بالتحريف الحاصل في المعلومات المالية إما لتضليل المستثمرين عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة أو للحصول على بعض المكافآت التعاقدية التي تعتمد بشكل واسع على أرقام محاسبية (Emeka-Nwokeji, Ojimba, & Edeh, 2019)، وعرف (Jones, 2011) المحاسبة الإبداعية بإستخدام مرونة المحاسبة ضمن الإطار التصوري لقياس وعرض الحسابات بما يعطي الأولوية لإحتياجات معدي التقارير المالية وليس المستخدمين، ويصفها (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2014) بأنها عملية التخطيط لإختيار توقيت الإعلان عن الإيرادات، التكاليف، الأرباح والخسائر للتخفيف من

¹ Income smoothing, Aggressive accounting, Financial reengineering, Creative accounting, Financial shenanigans, Window dressing, Cosmetic accounting, Disclosure mangement, Cooking the books, Big bath, Cookie janheserves, Numbers game.

الخدمات، فيظهر أن الشركة تحقق أرباحا أكثر من الواقع من خلال المحاسبة الإبداعية (Davidson, Stickney, & Weil, 1987)، كون إدارة الأرباح تعد على أساس الإستحقاق (أي دون التأثير على التدفقات النقدية للشركة) على غرار إدارة الأرباح الحقيقية (أي التلاعب باستخدام أنشطة حقيقية تؤثر على التدفقات النقدية) والتي تعتبر من أحد أكثر الأساليب المعروفة في إدارة الأرباح (Zang, 2012).

ونستخلص مما سبق أن المحاسبة الإبداعية سلوك إنتهازي للمدراء سواء كان إيجابيا أم سلبيا فهو يرفع من عدم التناسق بين المعلومات المالية المعلن عنها وواقع الأداء المالي الحقيقي للشركة بما يضل أصحاب المصالح باستغلال المرونة الموجودة في الممارسات المحاسبية، بهدف إجتناّب التدقيق من قبل المستثمرين والدائنين والبحث عن المنفعة الخاصة للحصول على مكافآت لتحسين الأداء ولزيادة أسعار الأسهم وللحصول على مزايا من عند الحكومة (Wardani & Kusuma, 2012)، خصوصا لمواجهة بعض القوانين واللوائح على سبيل المثال لائحة الإستيراد، لائحة الصناعة، قوانين مكافحة الإحتكار وغيرها (Chang, Shen, & Fang, 2008)، ولتجنب إنتهاكات تعهدات الديون ولتخفيض تكاليف القانونية أو لزيادة الإيرادات القانونية (Healy & Wahlen, 1999)، ناهيك عن البحث عن الأمن الوظيفي والتستر على الإحتيال في حالة إختلاس الإدارة للأصول، بالإضافة لبعض الظروف الخاصة التي قد تمارس فيها الإدارة المحاسبة الإبداعية على سبيل المثال: إدارة الإقتراض، القضايا الجديدة لأسهم الملكية، عمليات الاندماجوالإستحواذ، إنتظار الفرص المناسبة، وإعتقاد أن القوانين المحاسبية الحالية غير مناسبة (Jones, 2011).

جاءت عديد النظريات منها نظرية الوكالة، نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصلحة، نظرية الإشارة وغيرها لتفسير سلوك إدارة الأرباح الإنتهازي الذي يعد أحد أهم تكاليف الوكالة المصاحبة لعدم تناسق المعلومات المالية، ولتجد آليات حماية حقوق أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة أحدها، غير أن الدراسات التجريبية التي بحثت في العلاقة بين مجلس الإدارة وممارسات المحاسبة الإبداعية لقيت جدلا كبيرا وواسعا، حيث أن البيئة متغير مهم في الموضوع، فيختلف الأمر بين الدول المتقدمة والدول الناشئة والمتخلفة، وفي هذا السياق جاءت دراساتنا للبحث في إشكالية تأثير خصائص مجلس الإدارة على ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية ؟

ونطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر لخصائص مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر؟
- هل توجد فروقات في توجهات مفردات العينة نحو محور الممارسات المحاسبية الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، نوع المؤسسة، قطاع النشاط الاقتصادي)؟

ونضع فرضيات لها كما يلي:

- يوجد أثر لخصائص مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر؛

- توجد فروقات في توجهات مفردات العينة نحو محور الممارسات المحاسبية الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية.

وفي سبيل الإجابة عن هذه الأسئلة قمنا بتقسيم هذه الدراسة لقسمين حيث خصص القسم الأول لمراجعة الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة مع موضوعنا، أما القسم الثاني فيشمل الدراسة التطبيقية بما تحتويه من عرض لطريقة وأدوات الدراسة مع مناقشة النتائج.

II. مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

في هذا الجزء من الدراسة سيتم شرح طريقة عمل آلية مجلس الإدارة وأهميته ثم التطرق بالتفصيل لخصائصه كما سيتم عرض ومقارنة لأهم الدراسات السابقة التي بحثت عن أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولاً: مجلس الإدارة

يتمثل دور مجلس الإدارة ضمن إطار الوكالة في حل مشاكل الوكالة بين المديرين والمساهمين من خلال تحديد التعويضات واستبدال المديرين الذين لا يخلقون قيمة للمساهمين (Carter, Simkins, & Simpson, 2003) وقد جادلت دراسات بأفضلية وجود مجالس إدارة مستقلة لأهميتها في تعزيز حوكمة الشركات، وهو ما يعكس مهمة مجلس الإدارة الرئيسية في مراقبة الإدارة، مترجما في تقييد ممارسات إدارة الأرباح (Saona, Muro, & Alvarado, 2020)، بالتالي يعد مجلس الإدارة آلية حاسمة لتقييد السلوك الانتهازي للمدراء (Fama & Jensen, 1983)، وعلى النقيض ترى بعض الدراسات أن وجود مجالس مستقلة لم يمنع تدمير ثروة الملاك وخير دليل حال الشركات التي انهارت نذكر منها على سبيل المثال:

-Enron, WorldCom, Xerox Dynegy -USA-, Carrillion -UK-, Nortel -Canada-, Banco Espinto Santo -Portugal-, Schlecker -Germany- and Kingfisher -India-(Olojede, Iyoha, & Egbide, 2020).

وبالتالي فإن مهمة مجلس الإدارة هنا هي ترسيخ أكثر لعمل الإدارة خاصة إذا كان المدراء المستقلين على غرار المدراء الداخليين يشكلون الغالبية العظمى من تشكيل المجلس (Bhagat & Black, 2001, pp. 232-234.267).

ثانياً: خصائص مجلس الإدارة

أوردت دراسة (Fernández & Arrondo, 2005) بإمكانية سد النقص في آلية مجلس الإدارة بآليات أخرى، حيث وجدت الدراسة علاقة سلبية بين نسبة المديرين الخارجيين وحصة ملكية الملاك المسيطرين مما يؤكد أن تكوين مجلس الإدارة يتأثر بشدة بالرقابة التي توفرها آليات الرقابة الداخلية الأخرى منها: الآثار المحفزة المرتبطة بملكية الأسهم الإدارية، والمراقبة المتبادلة بين المديرين، والإشراف المقدم من قبل كبار الملاك. بالنظر إلى نسبة أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين كوكيل لإمكانية مراقبة المجلس، تشير النتائج التي تم الحصول عليها إلى وجود علاقة بديلة بين النشاط الإشرافي لمجلس الإدارة والرقابة الداخلية الأخرى، على عكس افتراض عدة دراسات تجريبية وجود إستقلالية بين

مختلف آليات الحوكمة الرقابية تثبت دراسات الترابط بينها هذا لتعزيز دور مجلس الإدارة من جهة.

ومن جهة أخرى قمنا بتحديد بعض المقومات لتكوين مجلس الإدارة والتي لها علاقة مع ممارسات المحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح نحاول عرضها كما جاءت في الدراسات السابقة (الأعضاء الخارجيين، حجم مجلس الإدارة، مدة وعمر مجلس الإدارة، خبرة وتأهيل أعضاء المجلس، التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، عدد الاجتماعات، دور الإزدواجية).

1. نسبة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين (الخارجيين) وإستقلالية لجان المراجعة
شدت التوصيات من جميع الشركات الكبيرة المسعرة في الولايات المتحدة بالحفاظ على لجان تدقيق مجلس الإدارة المكونة من أغلبية أو من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين فقط (Klein, 2006, p. 6)، كون لجان التدقيق التابعة لمجلس إدارة الشركة لديها القدرة على تحسين جودة التقارير المالية من خلال مراجعة البيانات المالية نيابة عن مجلس الإدارة وخلق مناخ من الانضباط والرقابة يقلل من فرصة الاحتيال عامة (Cadbury, 1987) (NCFRR, 1992)، وكلما كانت مستقلة ساهمت في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح خاصة (Abbott & Parker, 2000)، فهي تحقق قدرا أكبر من المساءلة من قبل الشركات لإستعادة الثقة في إعداد التقارير المالية (Lindsell, 1992)، كما وأن الطبيعة المستقلة للجنة التدقيق تولي إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية أكبر في عملية إعداد التقارير المالية مع تعزيز ذلك بتحسينات في هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة النزاهة في عملية إعداد التقارير المالية (Apostolou, 1990)، وليس ذلك فقط بل هي تتفاعل بشكل متساو مع التدقيق الداخلي والخارجي (Price Waterhouse, 1997).

2. حجم مجلس الإدارة
يعد حجم مجلس الإدارة عاملا أساسيا في أداء دور المجلس، ومع ذلك لم تتوصل الأبحاث بعد إلى نتيجة متسقة حول الارتباط بين حجم مجلس الإدارة ووظيفة إشراف المجلس، حيث قدمت بعض الدراسات دليلا على أن مجلس الإدارة الأصغر قد يكون أكثر فعالية وظيفيا ويوفر إشرافا دقيقا على البيانات المالية (Jensen 1993؛ Beasley 1996)، وجادلت أبحاث أخرى بأن مجلس الإدارة الأكبر قد يكون قادرا على استيعاب أعضاء أكثر خبرة بالشركة أو بالمعرفة المالية وقد يكون أفضل في منع تصرفات المديرين الانتهازية (Jan-Zan & Yi-Hsing, 2004, p. 11)، ومن المرجح أن تؤدي المجالس الأكبر حجما إلى وفرة وجهات النظر والذبيودي لتعزيز الصراع المعرفي، وتكمن الصعوبة في تنسيق مساهمات العديد من الأعضاء الذين يصعب عليهم استخدام معارفهم ومهاراتهم بشكل فعال (FORBES & MILLIKEN, 1999, pp. 497-500).

3. عدد اجتماعات مجلس الإدارة
وفي هذه الخاصية تشير الأبحاث إلى أن استقلال مجلس الإدارة ليس في حد ذاته ما يقيد إدارة الأرباح بالأحرى جودة مجلس الإدارة، حيث نجد أن المجالس الدووبة مرتبطة بإدارة أرباح

منخفضة، بينما مجالس الإدارة التي لا تعقد إجتماعات كافية و لديها مدراء مع تعيينات متعددة تُظهر إدارة أرباح عالية (SARKAR, SARKAR, & SEN, 2008).

4. مدة مجلس الإدارة

من المحتمل أن تكون المجالس التي عملت معاً لفترة طويلة قد اكتسبت مستوى عال من المعرفة والمهارات الخاصة بالشركة، حيث أن مجالس الإدارة طويلة الأمد تواجه مستويات أقل من الصراعات المعرفية الناجمة عن كثرة الخبرات المختلفة (FORBES & MILLIKEN, 1999, pp. 497-500).

5. خبرة وتأهيل أعضاء المجلس

إن كثرة تنوع الخبرات يعزز فهماً أفضل للسوق من خلال مطابقة تنوع مديري الشركة مع تنوع عملائها وموظفيها المحتملين، وبالتالي فهماً أفضل لتعقيدات بيئة الأعمال ومن ثم تحسين لعملية صنع القرار ما يزيد قدرتها على اختراق الأسواق (Hambrick, Cho, & Chen, 1996)، لكن يرجح أن تواجه المجالس المتنوعة صعوبات في الاتصال والتنسيق تكبح استخدامها الفعال للمهارات والمعارف، لأن أعضائها قد يكونون غير مدركين لخبرة بعضهم البعض أو غير قادرين على تقدير قابليتها للتطبيق على القضايا التي تواجه مجلس الإدارة (FORBES & MILLIKEN, 1999)، وقد لا يؤدي المنظور المختلف بالضرورة إلى مراقبة أكثر فعالية لأن أعضاء مجلس الإدارة المتنوعين قد يكونون مهمشين (Carter, Simkins, & Simpson, 2003).

6. جنس أعضاء مجلس الإدارة

وجدت دراسة (Adams & Ferreira, 2009) أن المديرات لديهن سجلات حضور أفضل من المدراء الذكور، وأن التركيبة الجنسية لمجلس الإدارة مرتبطة بشكل إيجابي بمقاييس فعالية المجلس، مما يظهر أن للمديرات تأثير مماثل مثل تأثير المديرين المستقلين في نظرية الحوكمة، حيث متوسط تأثير التنوع بين الجنسين على أداء الشركة سلبي (هذا التأثير السلبي مدفوع بشركات ذات دفاعات استحواذ أقل، وله تأثير إيجابي على الأداء في الشركات التي لولا ذلك لديها حوكمة ضعيفة، كما يُقاس بقدرتها على مقاومة عمليات الاستحواذ في الشركات ذات الإدارة القوية)، وتقترح دراسات أخرى أن التنوع الأكثر قد يزيد من استقلالية مجلس الإدارة حيث تميل النساء أكثر لطرح الأسئلة التي لن يطرحها المديرون الذكور، لكن أشارت ذات الأبحاث أن ذلك لا يؤدي بالضرورة إلى مراقبة أكثر فاعلية إذا تم تهميش عضوات مجلس الإدارة الإناث وخلصوا إلى أنه لا يوجد سبب مسبق لتوقع تنوع أكبر بين الجنسين لتعزيز مراقبة مجلس الإدارة، وعلى الرغم من أن قرارات مجلس إدارة متنوع الجنس قد تكون ذات جودة أفضل في النهاية، إلا أن هذا قد يفشل في موازنة الآثار السلبية لعملية اتخاذ القرار البطيئة إذا تطلب السوق استجابات (Hambrick, Cho, & Chen, 1996, p. 7)، كما فشلت عدة أبحاث في العثور على صلة مهمة بين التمثيل النسائي في مجالس الإدارة والمقاييس المحاسبية لأداء الشركات (Campbell & Minguez-Vera, 2008).

7. الرئيس التنفيذي ودور الإزدواجية

أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة لعينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية

إن اختيار الرئيس التنفيذي يمكن أن يكون مباشرة من قبل المديرين وذلك لحماية مصالحهم الخاصة من خلال مراقبة الوكيل مباشرة (من منطق سيطرة المديرين) أو أن يتم تفويضه إلى مجلس الإدارة لاتخاذ قرارات تنظيمية فعالة (منطق كفاءة المديرين)، حيث أن اختيار الرئيس التنفيذي هو وظيفة تجسد خيار الحوكمة في المنظمات (Federo, Saz-Carranza, Fernandez-í-Marin, & Losada, 2021, pp. 2-3) وأكدت الدراسات الحديثة إلى وجوب الفصل بين دور الرئيس التنفيذي ودور رئيس مجلس الإدارة لنفس الشركة ما يساعد في إستقلالية مجلس الإدارة وبالتالي تقليل إدارة الأرباح، وفي دراسة (HUSON, PARRIN, & STARK, 2001, pp. 2294-2296) وجدت علاقة مهمة بين تكوين مجلس الإدارة وملكية أسهم أعضاء مجلس الإدارة واحتمالات دوران الرئيس التنفيذي القسري والتعاقب الخارجي.

وفيما يلي سنوجز بعض الدراسات السابقة لمعرفة العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة التي سبق تلخيصها مع إدارة الأرباح "في الجدول رقم 01":

الجدول رقم (01): ملخص للعلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وإدارة الأرباح

العينة	نوع العلاقة	المتغيرات المدروسة مع إدارة الأرباح	البيان/ الدراسة
قطاع الشركات الإسباني	-تخفيض -عكسية -عكسية -عكسية -عكسية	-حقوق التصويت للمساهم المسيطر -ملكية المديرين الداخليين -مجالس الإدارة الأكبر والمستقلة -نسبة أكبر من الأعضاء من النساء -لجنة تدقيق مكونة من نسبة أكبر من المديرين الخارجيين المستقلين	(Saona, Muro, & Alvarado, 2020)
586 شركة مدرجة في بلدان الشمال الأوروبي	- إيجابية	-مدراء أجنب من خارج بلدان الشمال الأوروبي في مجلس الإدارة -الاختلافات اللغوية	(Hooghiemstra, Hermes, Oxelheim, & Randøy, 2019)
للشركات القابضة للبنوك الأمريكية (BHCs)	-عكسية	-وجود عنصر النساء في مجلس الإدارة	(Fan , Jiang, Zhang, & Zhou, 2019)
85 شركة فرنسية مسعرة	-سلبية	-التنوع الجنسي في مجلس الإدارة	(Triki Damak, 2018)
121 شركة إيطالية مدرجة غير مالية	- لا علاقة - عكسية	-التنوع داخل مجالس إدارة - والأعضاء الإناث في مجلس التدقيق القانوني	(Marchini , Medioli, Tibiletti, & Triani, 2017)
شركات عامة كبيرة جدًا	-لا تأثير -ارتباط إيجابي	-وجود عنصر النساء في مجلس الإدارة -المثقلة بالديون -منخفضة الديون	(Arun, Almahrog, & Aribi, 2015)
-الشركات البريطانية المسعرة من	- سلبية	-أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين	(PEASNELL, POPE , & YOUNG, 2005)

أثر خصائص مجلس الإدارة في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة لعينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية

			1993/06/30 إلى 1996/05/31
(Epps & Ismail, 2009)	-مجالس منتخبة سنوياً ومجالس صغيرة الحجم ولجان ترشيح مستقلة بنسبة 100 في المائة ولجان تعويضات مستقلة بنسبة 100 في المائة) (الشركات التي لديها 75-90 في المائة من مجالس الإدارة المستقلة -الشركات التي يتراوح حجم مجالس إدارتها بين تسعة و12)	-مستحقات تقديرية سلبية -مستحقات تقديرية إيجابية أعلى	-الشركات الخاضعة للتنظيم (التصنيف الصناعي القياسي - (SIC 4000-4900 ، المالية (6000-9000) 2004/12/31 نهاية
(Park & Shin, 2004)	-أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين -المديرين من الوسطاء الماليين -ممثلي المساهمين المؤسسيين النشطين	-لا يقلل - يقلل -يقلل أكثر من إدارة الأرباح	- 202 سنة شركة كندية
(Davidson, Goodwin-Stewart, & Kent, 2005)	-غالبية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وفي لجنة التدقيق (أي الفصل بين دور المدير التنفيذي ودور مدير مجلس الإدارة)	-سلبية	-434 شركة أسترالية مسعرة
(Emeka-Nwokeji, Ojimba , & Edeh , 2019)	-حجم مجلس الإدارة -تركيز الملكية -ازدواجية المجالس التنفيذي	- سلبي -إيجابي -سلبي	-10 شركات صناعية نيجيرية
(Iraya, Mwangi, & Muchoki , 2015)	-تركيز الملكية وحجم مجلس الإدارة واستقلالية المجلس -بنشاط المجلس وازدواجية الرئيس التنفيذي	-سلبي -إيجابي	-49 شركة مسعرة في بورصة نيويورك

المصدر: من إعداد الباحثين إستناداً على مراجعة الدراسات السابقة

III. الطريقة والأدوات

سيتم في هذا الجزء التطرق إلى مجتمع والعينة المستهدفة في الدراسة وأساليب جمع البيانات، بالإضافة إلى اختبار فرضيات البحث ومناقشة النتائج.

1. منهج الدراسة

للإلمام بكل جوانب الإشكالية المطروحة من خلال هذه الدراسة التي تركز على تحديد وقياس الدور الذي تلعبه خصائص مجلس الإدارة للشركات الاقتصادية والبتروولية العاملة بالجزائر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإسقاط على عينة من الشركات الناشطة بمدينة حاسي مسعود و بولاية الجزائر العاصمة، ولبلوغ هذا الهدف تم اعتماد منهجين رئيسيين يتمثل الأول في: المنهج الوصفي الذي يتجلى من خلال البيانات الثانوية التي تم تحصيلها بناء على ما جاءت به الأدبيات النظرية حول موضوع العلاقة بين خصائص مجلس

الإدارة و ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما عن الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم التركيز على المنهج الاستقصائي كمنهج ثاني، أين تم فيه جمع البيانات بالاعتماد على الاستبانة، وأُعتمدت هذه الأخيرة في بناء نموذج قياسي يحدد الآثار المفروضة من متغير خصائص مجلس الإدارة (متغير مستقل) باتجاه متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية (متغير تابع).

2. مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون المجتمع المستهدف في هذه الدراسة من الاطارات المسيرة للشركات الجزائرية سواء مدراء المالية والمحاسبة أو المحاسبين، ونظرا لغياب الاحصائيات الدقيقة الخاصة بحجم المجتمع المستهدف بالإضافة إلى أن الشركات الاقتصادية الجزائرية توزع على رقعة جغرافية واسعة، عمد الباحثان إلى استخدام أسلوب المعاينة العشوائية (الذي يعتبر أنسب أسلوب للمعاينة الإحصائية، كونه يحافظ على كل خصائص المجتمع المستهدف من الدراسة)، وذلك باختيار عينة عشوائية مكونة من إطارات في الشركات الاقتصادية العاملة في مدينة حاسي مسعود و الجزائر العاصمة؛ حيث تم توزيع (200) استمارة على مفردات العينة وتم استرجاع منها فقط (45) استمارة، من بينها (39) استمارة قابلة للتحليل، كما تجدر الإشارة إلى أن عملية المعاينة تمت بالاعتماد على طريقتي المقابلة الشخصية بالإضافة إلى استخدام الوسائل الإلكترونية كإستبيانات Google وبوسائل التواصل الاجتماعي.

3. نموذج ومتغيرات الدراسة

تم بناء نموذج فرضي لتحديد استجابة المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) للخصائص المختلفة لمجلس الإدارة بالشركات المستهدفة من خلال هذه الدراسة وذلك بناء على معيارين رئيسيين؛ الأول يتعلق بخصائص هذه الشركات الناشطة في البيئة الاقتصادية بالجزائر، في حين المعيار الثاني فيرتكز على ما جاءت به الأدبيات التطبيقية التي تناولت موضوع البحث الذي بين أيدينا بشكل كلي أو جزئي، ويتعلق الأمر بدراسة كل من:

(Klein, 2006) ، (Park & Shin, 2004) ، (Emeka-Nwokeji, Ojimba , & Edeh , 2019) (Adams & Ferreira, 2009) ، (FORBES & MILLIKEN, 1999) ، (Jan-Zan & Yi-Hsing , 2004).

بشكل عام يمكن عرض الشكل الفرضي للنموذج المقترح من خلال هذه الدراسة على نحو التالي:

الشكل رقم (01): النموذج الفرضي للدراسة.

المتغير المستقل: خصائص مجلس الإدارة

- أعضاء مجلس الإدارة الخارجيون
- أعضاء مجلس الإدارة لديهم خبرة مالية
- الرئيس التنفيذي ليس نفسه رئيس مجلس الإدارة (الإزدواجية)، ولا يجلس في لجنة تحديد المكافآت
- محدودية خبرة الأعضاء (لا يوجد تنوع كثير)
- كثرة عدد إجتماعات المجلس
- ديمومة نفس الأعضاء
- العنصر النسوي

المتغير
التابع:
ممارسات
المحاسبة
الإبداعية

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الدراسات السابقة

4. طريقة جمع البيانات:

تأسيساً على الأهداف التي قمنا بطرحها والمتمثلة في تحديد استجابة متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة بالجزائر لخصائص مجلس الإدارة المحددة، تم بناء استبانة مكون من جزأين؛ الجزء الأول يضم مجموعة من الأسئلة النوعية التي تتعلق بالخصائص الفردية لمفردات عينة الدراسة (الخبرة، المؤهل وغيرها)، في حين الجزء الثاني يتكون من محورين رئيسيين: يضم المحور الأول مجموعة من الأسئلة (من العبارة 1 - إلى العبارة 13) التي تتناول أهم خصائص مجلس الإدارة وفقاً للدراسات السابقة، أما المحور الثاني فيضم (من العبارة 14 - إلى العبارة 29) والخاصة بمتغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المستهدفة من خلال هذه الدراسة. في نفس السياق تم الاعتماد على مقياس ثنائي يضم إجابتين (نعم - لا) لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل عبارة من عبارات هذا الاستبيان؛ ودرجة الموافقة وفق للأوزان الحسابية موضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس الدراسة

الخيار	الوزن	المتوسط المرجح	الاتجاه العام
لا	1	أقل من 1.5	منخفض
نعم	2	أكبر من 1.5	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين

- الاتساق الداخلي والخارجي وثبات أداة الدراسة:

في هذه المرحلة تم التحقق من كفاءة الاستبانة المعدة في هذه الدراسة من الناحيتين المنهجية والإحصائية، حيث تم عرضها على مجموعة من الأكاديميين في مجالات المالية والمحاسبة، الإحصاء، التدقيق والمنهجية، وذلك بهدف التحقق من صدقها الظاهري وتعديلها وفق

ملاحظات المحكمين، وحساب علاقة الارتباط بين كل عبارة من عبارات محوري الدراسة والمعامل الكلي للمحور، وهو ما توضحه النتائج المتحصل عليها، حيث يظهر أن كل معاملات الارتباط المحسوبة لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع المعامل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه، دالة من الناحية الإحصائية، وذلك لأن القيم الاحتمالية لهذه المعاملات (sig) كلها أقل من القيمة الحرجة (0.05)؛ بالإضافة إلى أن هذه المعاملات كلها أكبر من 50%؛ في ما يخص مدى ثبات الاستبانة بمحورها فقد تم الاعتماد على معامل (ألفا كرومباخ) موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): إحصائيات الثبات والموثوقية

المحاور والابعاد	عدد العبارات	Cronbach's Alpha
معامل الثبات العام	29	0.769
المحور الأول	13	0.724
المحور الثاني	16	0.809

المصدر: من اعداد الباحثين مخرجات برنامج SPSS v 28

بلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.769) وهو معدل مرتفع نسبيا ومقبول إحصائيا على اعتبار أنه أكبر من القيمة المرجعية (0.70)؛ كما أن معاملات الثبات لمحوري (خصائص مجلس الإدارة وممارسات المحاسبة الإبداعية) بلغت على الترتيب (0.724 - 0.809) وهي أيضا مقبولة من الناحية الإحصائية، وبالتالي يمكن القول بدرجة عالية من الموثوقية أن فقرات الاستبانة صادقة تماما لما وضعت لقياسه.

5. الأدوات الإحصائية المستخدمة والمقاييس المستخدمة:

بهدف تحليل ومناقشة الافتراضات الرئيسية المطروحة من خلال هذه الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية والقياسية وهي كالتالي:

إحصاءات النزعة المركزية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري بالإضافة إلى النسب المئوية)، اختبارات التوزيع الطبيعي (كولموغروف - سميرونوف)، اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) ونموذج الانحدار البسيط بمختلف إحصاءاته واختباراته.

6. وصف عينة الدراسة:

من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن الغالبية من مفردات عينة الدراسة ذوي تكوين متخصص وشهادات عليا ذوي (ماجستير أو ماستر، دكتوراه) بنسبة إجمالية بلغت 53.9%، وبالتالي فهم يمثلون الغالبية العظمى من الاطارات المسؤولة عن تسيير الشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر، يلي ذلك فئات الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة (46.2 %)، وفيما يخص المسمى الوظيفي فإن غالبية مفردات العينة من الإطارات المحاسبين بنسبة قدرت ب (66.7%) يلي ذلك المدراء الماليون والمدققون الداخليون على الترتيب بـ: (20.5 ؛ 7.7 %)، وفيما يخص متغير قطاع النشاط والخبرة المهنية فإن غالبية مفردات العينة يعملون بمؤسسات تنشط خارج قطاع المحروقات بنسبة بلغت 66.7%

أما الفئة الأكثر تكرارا من حيث متغير الخبرة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة قدرت بـ: 61.5%.

IV. عرض النتائج ومناقشتها

1. العرض والتحليل الاحصائي لإجابات المبحوثين اتجاه محاور وابعاد الاستبيان:

من خلال النتائج المتحصل عليها تبين استجابة فقرات العينة لكل فقرة من فقرات المحور الأول والخاص بخصائص المجلس يظهر أن الوسط الحسابي المرجح لهذا المحور بلغ (1.58) بدرجة مرتفعة بناء على المقياس المعتمد في هذه الدراسة، مع انحراف معياري قدر بـ (0.47)، أما الوزن النسبي لدرجة موافقة المبحوثين على فقرات المحور الأول بشكل عام قدر بـ (59.48%) وهي نسبة متوسطة، تشير الى وجود نوع من الموافقة من قبل مفردات العينة على أهمية خصائص مجلس الادارة وهذا يتوافق مع العديد من الأبحاث منها (Saona, Muro, & Alvarado, 2020)، حيث احتلت الفقرة رقم (02) المرتبة الأولى " يوجد أعضاء مجلس الإدارة لديهم خبرة مالية ومحاسبية "، بمتوسط حسابي قدر (1.85) وبدرجة جد مرتفعة، مع انحراف معياري قدر بـ (0.37) أي لا يوجد تشتت تقريبا في اجابات المشاركين اتجاه هذه الفقرة ونسبة موافقة المشاركين على هذه الفقرة اقتربت من (90%) أين بلغت (84.62%) الأمر الذي يؤكد على اجماع المبحوثين حول وجود خبرة مجالس الإدارة بشركاتهم في عمليات التسيير المحاسبي والمالي وهذه الخاصية تعد عاملا إيجابيا في كفاءة وفعالية دور مجلس الإدارة في فهم ممارسات الإدارة المحاسبية، في حين أن الفقرة رقم (07) احتلت المرتبة الأخيرة " وجود عنصر نسوي فعال في مجلس الإدارة " وذلك بمتوسط حسابي قدر بـ (1.33) بدرجة منخفضة مع انحراف معياري قدر بـ (0.48)، وقد بلغ الوزن النسبي لهذه العبارة (33.33%) وهي درجة منخفضة على العموم تعكس عدم موافقة مفردات العينة فيما يتعلق بمشاركة العنصر النسوي وهذا يرجع لكون المشاركين في الإجابة عن الاستبيان جميعهم ذكور وقد أجابوا من واقع تجاربهم والمتوافق مع دراسة (Hambrick, Cho, & Chen, 1996) التي أكدت أن وجود العنصر النسوي قد لا يكون فعالا في مراقبة مجلس الإدارة وبالتبعية الممارسات المحاسبية، خاصة إذا تم تهميش العضوات النساء، بالرغم من وجود دراسات عديدة ترى خلاف ذلك.

بالنظر الى النتائج المتحصل عليها يظهر أن المتوسط المرجح والخاص بالمحور الثاني من الاستبانة والذي يتناول موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية فيالشركات العاملة بالجزائر (1.57) بدرجة مرتفعة مع انحراف (0.48) ووزن نسبي متوسط قدر بـ (57%) وبالتالي فهذا المحور أيضا عرف تفاعلا ايجابيا نسبيا من قبل المشاركين حيث يوافقون على اغلب العبارات (16 عبارة) المطروحة من خلال هذا المحور حيث تم طرح أهم اشكال ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعارف عليها بين المحاسبين والتي أكدتها الدراسات السابقة، وقد احتلت الفقرة رقم (27) المرتبة الأولى " عدم تسجيل عمليات وهمية في نهاية السنة ثم إلغائها من قبل الشركة في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية او العكس لخفضها" بمتوسط حسابي قدر بـ (1.79) بدرجة مرتفعة وانحراف معياري (0.41)

وبوزن نسبي تجاوزت قيمته (79%) وهو يدل على موافقة المشاركين حول هذه الفقرة أين أجابوا أن تسجيل العمليات الوهمية أساسا غير موجود في الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية رغم انه في بعض المقابلات الشخصية لشركة خاصة تنشط في القطاع البترولي أكدت على أن مثل هذه الممارسة موجودة ولذا في احتمالية التستر عن الإجابات الحقيقية.

واحتلت الفقرة رقم (16) المرتبة الأخيرة في هذا المحور " لا يتم إستهلاك الأصل كاملا حتى لو كان فيه جزء ذو تكلفة هامة نسبيا بالنسبة لتكلفة الأصل " بمتوسط حسابي (1.31) وانحراف معياري (0.51) وبالتالي أن غالبية مفردات العينة يرون بأنه لا يتم إستهلاك الأصل كاملا حتى لو كان فيه جزء ذو تكلفة هامة نسبيا بالنسبة لتكلفة الأصل في الشركات التي يعملون بها، حيث يتوجب تقدير القيمة المتبقية (قيمة الخردة) والتي هي تقدير لقيمة الأصل عند نهاية فترة إستعماله والمتوقع قبضها بعد التصرف في الأصل، لذا تأكيد المجيبين عدم احتسابها لا يعكس الواقع الاقتصادي وهو راجع بالضرورة لعدم وجود أسواق رسمية للأصول المشابهة التي انتهت فترة استعمالها يعتمد على تقديرات قيمها المتبقية بالإضافة الى عدم اجتهاد اغلب المحاسبين في هذا الأمر.

3. اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها:

من خلال هذا الجزء من الدراسة سيتم اختبار الفرضيتين الرئيسيتين المطروحتين من خلال هذه الدراسة والتي تنص على أنه:

-يوجد أثر (ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha < 0.05)$) لخصائص مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر؛

-توجد فروقات (ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha < 0.05)$) في توجهات مفردات العينة نحو محور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، نوع المؤسسة، قطاع النشاط الاقتصادي).

• تحليل ومناقشة الفرضية الرئيسية الأولى:

بالنظر الى النتائج المتحصل عليها التي تظهر نتائج عملية التقدير وفق عملية المربعات الصغرى (MCO) يظهر أن معامل الارتباط الخطي البسيط بين كل من خصائص مجلس الادارة والمتغير التابع والمتمثل في ممارسات المحاسبة الابداعية قد بلغ (0.004) أي أن هناك ارتباط ايجابي جد ضعيف بين محوري الدراسة، بالإضافة الى أن قيمة معامل القدرة التفسيرية للنموذج محل الدراسة بلغت (0%) وهي نسبة منعدمة فخصائص مجلس الإدارة لا تقسر أي تغيرات في محور ممارسات المحاسبة الابداعية الأمر الذي يدل بشكل أولي على أن خصائص مجلس الادارة لا تؤثر بصورة معتبرة على متغير ممارسات المحاسبة الابداعية، أما النسبة الباقية (100%) تقريبا فهي تعود الى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج محل الدراسة ولكنها مدرجة بهامش الخطأ، من جهة ثانية فقد بلغت قيمة احصائية $(F_{STAT} = 0.00)$ بقيمة احتمالية تقدر ب $(PROP - F_{STAT} = 0.98)$ وبالتالي فالقيمة المحسوبة لاختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) غير دالة من الناحية الاحصائية حيث أن القيمة الاحتمالية المرتبطة بهذه الاحصائية اكبر تماما من القيمة الحرجة (0.05)، وبعبارة أخرى يمكن رفض الفرضية البديلة لهذا الاختبار والتي تنص على عدم وجود علاقة

خطية ذات دلالة احصائية بين المتغير المفسر (خصائص مجلس الإدارة) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).

ومن ناحية المعنوية الجزئية فيظهر أن كل المعلمة المقدرة في نموذج الدراسة (الميل) الخاصة بالمتغير المفسر غير دالة من الناحية الاحصائية عند مستوى الدلالة اقل من (5%) حيث بلغت القيمة الاحصائية لستودنت بالنسبة لمعلمة الثابت ($T_{STAT} = -0.02$) بقيمة احتمالية تساوي ($PROP - T_{STAT} = 0.00$) وهي اقل من القيمة الحرجة (0.05) وبالتالي يمكن رفض الفرضية البديلة لاختبار ستودنت بالنسبة لمعلمة الثابت والتي تنص على أن هذه الأخيرة دالة من الناحية الاحصائية عند مستوى الدلالة اقل او يساوي (5%). فيما يخص المعلمة الخاصة بثابت التقدير يظهر أنها دالة من الناحية الاحصائية عند مستوى المعنوية (5%) حيث بلغت قيمة احصائية ستودنت المرتبطة بهذه المعلمة ($T_{STAT} = 5.67$) بقيمة احتمالية تساوي (0.00) وهي اقل تماما من القيمة الحرجة (0.05) وبالتالي فهذه الأخيرة دالة عند مستوى الدلالة (5%) لكنها لا تقدم أي مدلول اقتصادي وبالتالي سيتم اهمالها.

بالنظر الى النتائج المتحصل عليها الخاصة بتقدير معلمات النموذج فقد بلغت قيمة احصائية ($DW = 2.09$) وهي قريبة من القيمة (2) بالاضافة الى أنها تقع ضمن منطقة القبول والتي تشير الى غياب مشكل الارتباط الذاتي بين الأخطاء في نموذج الدراسة والمحصورة (1.634؛ 2.425) أي أننا قبلنا الفرضية البديلة لاختبار (DW) والتي تنص على أن بواقي التقدير مستقلة ذاتيا.

بناء على نتائج التحليل الاحصائي والقياسي لنموذج الدراسة والتي تؤكد كفاءة وجودة النموذج المقدر من الناحيتين سالفتي الذكر، على اعتبار ان بواقي تقدير النموذج لا تعاني من مشاكل القياس يمكن فيما يلي مناقشة الفرضية الأولى المطروحة من خلال هذه الدراسة بدرجة عالية من الدقة والموثوقية، والتي تنص على ما يلي:

رفض الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha < 0.05$) لخصائص مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر؛ وذلك على اعتبار عدم معنوية المعلمة المرتبطة بالمتغير المستقل عند مستوى الدلالة (5%) حيث أن المعلمة المرتبطة بمحور خصائص مجلس الإدارة (X) لم تكن لها دلالة من الناحية الاحصائية وبالتالي تم رفض الفرضية الرئيسية الأولى والتي تشير الى وجود أثر دال من الناحية الاحصائية لخصائص مجلس الإدارة على ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الاطارات العاملة في الشركات الاقتصادية محل الدراسة متوافقا مع دراسة (Arun, Almahrog, & Aribi, 2015)، لكنه عكس ما تشير إليه غالبية الدراسات الأخرى من وجود علاقة بين خصائص مجلس الإدارة و ممارسات المحاسبة الإبداعية هنا نعتقد بوجود طرفين الأول هو مدراء المالية والمحاسبة والذين تكتموا عن الممارسات المحاسبية الحقيقية في الشركات الجزائرية ربما لعدم تصديقهم بسرية الإجابات في الاستبيان خاصة الالكتروني حيث يخفي هوية المجيب، أما بالنسبة للطرف الآخر المحاسبين بعضهم يجهل الخلفية من إختيار ممارسات

محاسبية معينة لأنها تقام من أعلى سلطة إدارية تنفيذية إما من إقتراح المديرين التنفيذيين أو من أعضاء مجلس الإدارة وذلك لأغراض ومصالح شخصية، ناهيك عن عدم وعي المجيبين في البيئة الجزائرية بأهمية خصائص مجلس الإدارة في دعم مصداقية وشفافية الممارسات المحاسبية بما يعكس الواقع الاقتصادي للشركة هذا الإحتمال الأول، أما الإحتمال الثاني أن تكون أداة الإستبانة غير مناسبة للبيئة الجزائرية ونعتقد أن هذا غير وارد كون الأداة أستخدمت في بيانات عديدة مختلفة كما قمنا بتصميمها إنطلاقاً من مراجعة جميع الدراسات السابقة المستعملة في دراستنا، ونوصي الأبحاث مستقبلاً بإستعمال أدوات مختلفة للتحقق أكثر من صدق الإجابات.

• تحليل ومناقشة الفرضية الرئيسية الثانية:

قبل اجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وجب أولاً التحقق من شرط التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني والذي يعتبر اهم افتراض لتطبيق هذا الاختبار، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality			
Y	Kolmogorov-Smirnova		
	Statistic	df	Sig.
	0.101	39	.200*
* This is a lower bound of the true significance.			
a Lilliefors Significance Correction			

المصدر: من اعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS v 28

بالرجوع الى الجدول أعلاه فقد بلغت القيمة الإحصائية لاختبار (Kolmogorov-Smirnova) قيمة (0.10) وهي-غير دالة من الناحية الإحصائية على اعتبار ان القيمة الاحتمالية المرتبطة بها أكبر تماماً من القيمة الحرجة (0.05)؛ وبالتالي يمكن قبول فرضية العدم للاختبار والتي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. وتأسيساً على ما سبق يمكن تلخيص نتائج اختبارات الفروقات في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
المؤهل العلمي	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.096	2	0.048	0.853	0.435
نوع المؤسسة	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	0.319	3	0.106	2.062	0.123
نشاط المرسسة	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between	0.168	1	0.168	3.184	0.08

Groups				3
--------	--	--	--	---

المصدر: من اعداد الباحثين مخرجات برنامج SPSS v 28

بالرجوع الى النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يمكن رفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على وجود فروقات (ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha < 0.05)$) في توجهات مفردات العينة نحو محور الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، نوع المؤسسة، قطاع النشاط الاقتصادي)، على اعتبار ان القيم الإحصائية لاختبارات الفروقات بالنسبة لمتغيرات (المؤهل العلمي؛ نوع المؤسسة، نشاط المؤسسة) بلغت على الترتيب $(F_{stat} = 0.85; 2.06; 3.18)$ وهي اقل تماما من القيم الجدولية المقابل لها عند نفس مستوى الدلالة ودرجات الحرية الموضحة في الجدول أعلاه حيث ان القيم الاحتمالية المرتبطة بالاحصاءات سالفة الذكر (Sig) اكبر تماما من القيمة الحرجة (0.05) وهذا الامر تلقائيا بما أن غالبية إجابات المشاركين تشير إلى عدم وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الاقتصادية فلن تكون هناك أي إختلافات في توجهات مفردات العينة نحو محور ممارسات المحاسبية الإبداعية والتي تعزى إلى متغيرات الشخصية.

V. خاتمة

ركزت دراستنا على إستكشاف علاقة خصائص مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هدف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها نظريا وعمليا حيث تم تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات المحاسبة الإبداعية، وبعد تحديد الفجوات البحثية، تم صياغة فرضيات الدراسة ثم إختبارها في الدراسة التطبيقية من خلال سبر آراء لمدراء المالية والمحاسبة لعينة من الشركات الاقتصادية الجزائرية الناشطة بمدينة حاسي مسعود وبالجزائر العاصمة. توصلت الدراسة إستنادا إلى إجابات المشاركين في سبر الآراء إلى نفي الفرضية الرئيسية الأولى والتي نصت على وجود أثر لخصائص مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركات الاقتصادية العاملة في الجزائر على عكس إتفاق معظم الدراسات بوجود علاقة بين المتغيرين نذكر منها:

؛ (Jan-Zan & Yi-Hsing , 2004)؛ (Abbott & Parker, 2000) ؛ (Klein, 2006) ؛ (SARKAR, SARKAR, & SEN, 2008)(FORBES & MILLIKEN, 1999)(Adams & Ferreira, 2009)(HUSON, PARRIN, & STARK, 2001).

ونرى أن هذه النتائج نابعة من تحفظ المشاركين في الإدلاء بالمعلومات التي تعكس واقع الممارسات المحاسبية السائدة في البيئة الجزائرية على الرغم من إطلاعهم على إخفاء هوية المجيبين بالإضافة إلى كون النسبة الأكبر من المشاركين هم محاسبين وليسوا مدراء المالية والمحاسبة والذين هم على دراية أكثر بالمعلومات حول مجالس إدارتهم، كما وتم رفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على وجود فروقات في توجهات مفردات العينة نحو محور الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية تعزى إلى متغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، نوع المؤسسة، قطاع النشاط الاقتصادي)، لذا توصي دراستنا بإجراء مزيد الأبحاث مستقبلا في دراسة الأثر بين خصائص مجلس الإدارة وممارسات المحاسبة الإبداعية في

الشركات الاقتصادية الجزائرية بأدوات مختلفة تجمع بين الاستبيان والمقابلات وكذا نماذج
إدارة الأرباح ليتم المقارنة بين النتائج وتفصي الحقيقة أكثر.
VI. قائمة المراجع

- Abbott, L., & Parker, S. (2000). Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), pp. 47–66.
- Adams, R., & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(Issue 02), 291–309.
- Apostolou, B. (1990). The role of Internal Auditor Communication with the Audit Committee. *Internal Auditing Fall*, 6(2), pp. 35–42.
- Arun, T., Almahrog, Y., & Aribi, Z. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. *International Review of Financial Analysis*, 39, pp. 137–146.
- Bhagat, S., & Black, B. (2001). The Non-Correlation Between Board Independence and Long Term Firm Performance. *The Journal of Corporation Law*, 231-274.
- Cadbury, A. (1992). *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. Gee & Co. Ltd, London.
- Campbell, K., & Mi'nguez-Vera, A. (2008). Gender Diversity in the Boardroom and Firm Financial Performance. *Journal of Business Ethics*, 83, pp. 435–451.
- Carter, D., Simkins, B., & Simpson, W. (2003). Corporate Governance, Board Diversity, and Firm Value. *The Financial Review*, 38, pp. 33–53.
- Chang, R., Shen, W., & Fang, C. (2008). Discretionary loan loss provisions and earning management for the banking industry. *International Business & Economic Research Journal*, 7(3), pp. 9-20.
- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45, pp. 241–267.
- Davidson, S., Stickney, C., & Weil, R. (1987). *Accounting: the language of business* (Vol. 7 th edition). Sun Lakes: Thomas Harton and Daughter .
- Emeka-Nwokeji, N., Ojimba, D., & Edeh, C. (2019). REDUCING EARNINGS MANAGEMENT THROUGH CORPORATE GOVERNANCE MECHANISM: EVIDENCE FROM LISTED MANUFACTURING FIRMS IN NIGERIA. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 7(1), pp. 62-73.
- Emeka-Nwokeji, N., Ojimba, C., & Eucharia, E. (2019). REDUCING EARNINGS MANAGEMENT THROUGH CORPORATE

~~GOVERNANCE MECHANISM: EVIDENCE FROM LISTED
MANUFACTURING FIRMS IN NIGERIA.~~

- Epps , R., & Ismail, T. (2009). Board of directors' governance challenges and earnings management. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(3), pp. 390 - 416.
- Fama, E., & Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *The Journal of Law & Economics*, 26(2), pp. 301–325.
- Fan , Y., Jiang, Y., Zhang, X., & Zhou, Y. (2019). Women on boards and bank earnings management: From zero to hero. *Journal of Banking and Finance*, 107, pp. 1-21.
- Federo, R., Saz-Carranza, A., Fernandez-í-Marin, X., & Losada, C. (2021). CEO selection in intergovernmental organizations:the clash between control and efficiency in governance. *Journal of Management and Governance*, 25(issue 04), 1-26.
- Fernández, C., & Arrondo, R. (2005). Alternative Internal Controls as Substitutes of the Board of Directors. *CORPORATE GOVERNANCE*, 13(6), 856-866.
- FORBES, D., & MILLIKEN, F. (1999). COGNITION AND CORPORATE GOVERNANCE: UNDERSTANDING BOARDS OF DIRECTORS AS STRATEGIC DECISION-MAKING GROUPS. *Academy of Management Review*, 24(03), 489-505.
- Hambrick, D., Cho , T., & Chen, M. (1996). The Influence of Top Management Team Heterogeneity on Firms' Competitive Moves. *Administrative Science* , pp. 659–684.
- Hammadeh, R. (2010). The role of auditing in limiting down creative accounting. *journal of economic and legislation sciences*, 2(2).
- Healy, P., & Wahlen, J. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implication for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), pp. 365-383.
- Hooghiemstra, R., Hermes, N., Oxelheim, L., & Randøy, T. (2019). Strangers on the board: The impact of board internationalization on earnings management of Nordic firms. *International Business Review*, 28, pp. 119–134.
- HUSON, M., PARRIN, R., & STARK, L. (2001, 12). Internal Monitoring Mechanisms and CEO Turnover: A Long-Term Perspective. (t. A. Association, Ed.) *THE JOURNAL OF FINANCE*, LVI(06), 2265-2297.
- Iraya, C., Mwangi, M., & Muchoki , G. (2015). The effect of corporate governance practices on earnings management of companies listed at the Nairobi securities exchange. *European Scientific Journal*, 11, pp. 169–178.

- Jan-Zan , L., & Yi-Hsing , L. (2004). Board of Director Characteristics and Earnings Management- Evidence from the Effect of Family- Controlling on Taiwan Corporations. *Taiwan Accounting Review*, 5(1), pp. 61-75.
- Jones, M. (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals.
- Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield , T. (2014). Intermediate accounting. (Wiley, Ed.)
- Klein, A. (2006, 10). Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management. *April Klein, Audit Committee, Board of Director Characteristi*LAW & ECONOMICS RESEARCH PAPER SERIES, WORKING PAPER(06-42).
- Lindsell, D. (1992). Blueprint for an Effective Audit Committee. *Accountancy*, p. 104.
- Marchini , P., Mediolli, A., Tibiletti, V., & Triani, S. (2017). BOARD OF DIRECTORS AND BOARD OF STATUTORY AUDITORS' DIVERSITY AND EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM ITALY. *Corporate Board: Role, Duties & Composition*, 13(3), pp. 42-51.
- NCFFR. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. New York: AICPA.
- Olojede, p., Iyoha, f., & Egbide, B.-C. (2020). Corporate Governance and Creative Accounting Practices in The Listed Companies in Nigeria. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(4), pp. 1-20.
- Park, Y., & Shin, H.-H. (2004). Board composition and earnings management in Canada. *Journal of Corporate Finance*, 10, pp. 431– 457.
- PEASNELL, K., POPE , P., & YOUNG, S. (2005). Board Monitoring and Earnings Management: Do Outside Directors Influence Abnormal Accruals? *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(7), pp. 1311-1346.
- Price Waterhouse. (1997). *Audit Committees – A Study in European Corporate Governance*. London.
- Saona, P., Muro, L., & Alvarado, M. (2020). How do the ownership structure and board of directors' features impact earnings management? The Spanish case. *J Int Financ Manage Account*, pp. 1-36.
- SARKAR, J., SARKAR, S., & SEN, K. (2008). Board of Directors and Opportunistic Earnings Management: Evidence from India. *JOURNAL OF ACCOUNTING, AUDITING & FINANCE*, 23(4), pp. 517-551.
- Tassadaq, F., & Malik, Q. (2015). Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 05(02), pp. 544-551.

- ~~Triki Damak, S. (2018). Gender diverse board and earnings management: evidence from French listed companies. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9(3), pp. 289-312.~~
- Vladu, A., & MatiÅŸ, 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*, 1(12), pp. 1-33.
- Wardani, D., & Kusuma, I. (2012). Is Earnings Management Informational or Opportunistic? Evidence from ASEAN Countries. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 14(1), pp. 61 - 75.
- Zang, A. (2012). Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management. *The Accounting Review*, 87(2), pp. 675-703.