



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: المحاسبة والمالية

دور الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

إشراف الدكتور:

أ.د. فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

- باهي اكرام
- مقى آية
- بادة حاجة ريان

اللجنة المناقشة:

أ.د. بن عمر محمد البشير	أستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيس
أ.د. فاتح سردوك	أستاذ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مقرر مشرف
أ.د. بلقاسم بن خليفة	أستاذة بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مناقش

شكر وعرفان

مصادقا لقوله تعالى:

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن
أعمل صالحا ترضاه هو أجلني برحمتك في عبادك الصالحين

[النمل: 19]

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته حمدا طيبا كثيرا
مباركا كما ينبغى لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن منا علينا لإتمام هذا
العمل المتواضع والصلاة والسلام علينا شرف المرسلين أما بعد:
صعبة هي كلمات الشكر عند انتقائها والأصعب اختزالها في سطور لأنها
تشعرنا بمدى قصورنا وعدم إيفائها حق صانعيها.

في البداية يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير على الأستاذ المشرف
الدكتور فاتح سرودك وحفظه الله ورعا هو جعل هذا خزانة للعلم والمعرفة ونفع
بهم الأمة

نسأل الله تعالى أن يوفقه في مساره العلمي والعملية كما نتوجه بالشكر
أيضا للسادة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى معرفة إبراز دور فعالية حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة ولتحقيق اهداف الدراسة قمنا بأعداد وتوزيع (80) استمارة واستبيان على مجتمع الدراسة التي تكون من مجموعة من خبراء محاسبين ومحافظين حسابات والدكاترة وبعد استرجاع الاستمارات وفرزها تحصلنا على (60) استمارة صالحة والباقي منها مفقودة ومنها ملغاة وقد اعتمدنا في تحليل البيانات على البرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

حيث توصلنا الى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات ذو دلالة احصائية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية، جاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية، والمتتمثلة في ان هناك دورا للمبادئ المختلفة لحكومة الشركات في الحد منها.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، محاسبة ابداعية، مجلس الادارة، مراجعة الداخلية، لجنة المراجعة.

Abstract:

This study aimed to figure out and highlight the role and effectiveness of corporate governance in the limitation of the creative accounting practices, the study depended on descriptive analytical method, to achieve the study objectives we have set up and distributed (80) questionnaire on the study population which consisted ofauditors and accountants. After receiving questionnaires (60 valid ones) we have analyzed them by using SPSS The study revealed a statistically significant role of the application of corporate governance in reducing the negative impact of creative accounting on the reliability of the financial statements. This main result was concluded through a group of secondary results that confirmed the role of different corporate governance principles on the aforementioned role.

Key words: Corporate governance, board of directors, internal audit, audit committee, creative accounting

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للحوكمة والاليات الحد للممارسات المحاسبة الإبداعية	
6	المبحث الأول: الإطار النظري المحاسبة الإبداعية.
6	المطلب الأول: تطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية.
6	أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية.
7	ثانياً: عوامل التي تساعد على ظهور المحاسبة الإبداعية.
8	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.
8	أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية.
10	ثانياً: دوافع المحاسبة الإبداعية.
12	المطلب الثالث: تقنيات والأساليب المحاسبة الإبداعية.
12	أولاً: تقنيات المحاسبة الإبداعية.
13	ثانياً: الأساليب المحاسبة الإبداعية.
17	المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية من منظور أخلاقي.
17	أولاً: تعريف أخلاقيات المهنة أو الأعمال.
20	ثانياً: مصادر أخلاقيات المهنة.
22	ثالثاً: أهمية أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة.
23	المطلب الخامس: أشكال وخصائص المحاسبة الإبداعية.
23	أولاً: الأشكال المحاسبة الإبداعية
24	ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية
25	المبحث الثاني: الإطار النظري حوكمة الشركات
25	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات:

25	أولاً: نشأة وتطور تاريخي لحوكمة الشركات.
26	ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها.
29	ثالثاً: ركائز واسباب حوكمة الشركات.
30	رابعاً: أهمية واهداف حوكمة الشركات.
32	المطلب الثاني: مبادئ وآليات حوكمة الشركات ومحدداتها.
32	أولاً: محددات حوكمة الشركات.
33	ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات.
34	ثالثاً: آليات حوكمة الشركات.
35	المطلب الثالث: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وتجارب بعض الدول عنها.
35	أولاً: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.
36	ثانياً: تجارب تطبيق حوكمة الشركات في بعض الدول.
43	المبحث الثالث: مساهمة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية.
43	المطلب الأول: دور الافصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
45	المطلب الثاني: دور ادارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
47	المطلب الثالث: دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية:
47	أولاً: دو نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية:
48	ثانياً: دور مجلس الادارة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
49	ثالثاً: دور اللجان في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
52	رابعاً: دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
54	خامساً: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
59	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
59	المطلب الأول: الدراسات بالعربية
62	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
65	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على باقي الدراسات السابقة.
58	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
60	تمهيد:

61	المبحث الاول: طريقة المستخدمة في الدراسة.
61	المطلب الاول: الطريقة المستخدمة في الدراسة.
62	المطلب الثاني: الخصائص العامة للعينة.
62	أولاً: الوظيفة الممارسة.
63	ثانياً: المؤهل الأكاديمي.
64	ثالثاً: الخبرة المهنية.
65	رابعاً: الجنس.
66	المبحث الثاني: نتائج الدراسة.
66	المطلب الأول: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان
66	أولاً: اختبار وصدق العينة طريقة ألفا كرونباخ.
67	ثانياً: التحليل الوصفي الاستبيان.
75	الخاتمة
78	قائمة المراجع
84	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
28	خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.	شكل رقم (01)
33	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة.	شكل رقم (02)
62	وظيفة ممارسة.	شكل رقم (03)
63	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	شكل رقم (04)
64	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	شكل رقم (05)
65	توزيع العينة افراد حسب الجنس	شكل رقم (06)

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
جدول رقم (1)	مجتمع وعينة الدراسة.	61
جدول رقم (2)	الوظيفة الممارسة.	62
جدول رقم (3)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي.	63
جدول رقم (4)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	64
جدول رقم (5)	يمثل توزيع افراد العينة حسب الجنس.	65
جدول رقم (6)	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.	66
جدول رقم (7)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية.	67
جدول رقم (8)	نتائج الآراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحكومة الشركات (بعد مجلس الإدارة)	69
جدول رقم (9)	نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحكومة الشركات (بعد مراجعة الداخلية)	70
جدول رقم (10)	نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحكومة الشركات (بعد لجنة المراجعة)	71
جدول رقم (11)	نتائج آراء عينة الدراسة حول استخدام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	72

مقدمة

اصبحت حوكمة الشركات ،من موضوعات الهامة في كافة المنظمات الإقليمية والدولية، وذلك بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي حدثت في الكثير من الشركات خاصة في الدول المتقدمة، مثل الأزمات التي حدثت في عدد من دول شرق اسيا، وامريكا اللاتينية عام ألف وتسعمائة وسبعة وتسعين، وكذلك ازمة إيران التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ألفان وواحد وشركة "وورلد كوم" الأمريكية للاتصالات عام ألفان واثنان ،اذا تبين لنا من خلال تلك الانهيارات المتتالية حس الأمانة ما كانت الا فقاعة سرعان تلاشت بتلاشي مفهوم الرقابة المحكمة على أدائها، كنظام من نهبها على حساب مصلحة المساهمون وأصحاب المصالح.

اما المحاسبة الإبداعية فن ابتداء الأرباح يحتاج الى ايمان بالمحاسبة كفن اولا والى الممر البيانات المالية كلوحة لا بد أن تتناسب خطوطها وتتراص ألوانها معا بتناسق تام، لأن ارقام المحاسبة تقضي العديد من الاجتهادات والتقديرية مهما بلغ حجم الشركة وقدرتها الرقابية الصارمة.

وكما ان محاسبة الإبداعية من احدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبة وتعدد البدائل، والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على وجود المعلومة محاسبة بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية وتجدر بنا الإشارة إلى أن في مثل هذه ممارسات ماهو شرعي جدا وفيها دورا في ذلك وهذه الأخيرة يعد تغيرا وتضليلا يندثر بعباءة القانون.

1- الاشكالية الرئيسية:

ومن مجمل ما سبق فان الاشكالية الاساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على نحو التالي:

❖ إلى أي مدى تساهم الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟

وينبثق عن سؤال الرئيسي الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هو المفهوم الحوكمة ومحددات تطبيقها؟
- كيف تساهم حوكمة جيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟
- ماهي الإطار النظري للمحاسبة الابداعية وما علاقتها بتلاعب المحاسبي؟

2- فرضيات الدراسة:

لمعالجة الاشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية وضعنا الفرضيات الاتية:

1 - نموذج الحوكمة المتبع والبيئة التي تعمل فيها الشركة يؤثران على اليات تطبيق ونجاحه حوكمة الشركات.

2- ان التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة يساهم الى الحد المبير في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

3- المحاسبة الابداعية تعد احدى المجالات الحديثة في المحاسبة الا ان اراء الباحثين لها من خلال كونها وسيلة للتلاعب في المعلومات المالية يجعلها أكبر تحدي لمهنة المحاسبة مما ينجز عنها معلومات مالية غير صحيحة. وبما ان الممارسة المحاسبة الابداعية تنحصر في إطار المعايير الدولية قانونية.

3- مبررات اختيار الموضوع:

- معرفة ما مدى استخدام الحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- فتح افاق مستقبلية لمن اراء البحث في هذا الموضوع.
- الاهمية التي يخضع لها كل الموضوع الحوكمة والمحاسبة الابداعية.
- الان الموضوع الحوكمة الشركات موضوع جديد نسبيا.

4- أهداف الدراسة:

- توضيح مفاهيم محاسبة الابداعية واساليبها المستخدمة.
- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات.
- اهمية الحوكمة شركات في اكتشاف الغش والتلاعب لممارسة بالأساليب محاسبة الابداعية.
- محاولة بيان مدى اسهام أثر مبادئ حوكمة لشركات في الحد من ممارسات.

5- أهمية الدراسة:

- تبرر أهمية هذه الدراسة من خلال أثرها للمعرفة لهذا النوع من الدراسات في مجال العلوم الاقتصادية.
- تتبع أهمية هذه الدراسة خطورة التلاعب المحاسبي في بيانات المالية عن طريق المحاسبة الابداعية.

6- المنهج المتبع والادوات المستخدمة:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوضعي التحليلي لعوض مختلف المفاهيم المتعلقة بمغيرات البحث كما تم الاعتماد لغرض التوصل للنتائج على اسلوب الاستبيان، وتوزيع بصفة عشوائية 60 استبانة على الاطارات العاملين من دكاترة ومحافظ الحسابات وخبير محاسب ومن ثم تم ترجمتها بشكل جداول لتفسير العلاقات اعتمادا على برنامج الإحصائي.

7- صعوبات البحث:

- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال عدم الاجابة على الاستمارة او عدم ارجاعها.
- الصعوبات المتعلقة بالجانب الاحصائي وتحليل النتائج.

8- محتوى البحث:

تم تقسيم هذا البحث الى الفصلين، الاول متعلق بالإطار النظري للحوكمة الشركات والمحاسبة الابداعية حيث تم تسليط الضوء على المفهوم ومبادئ واليات الحوكمة وكذا المحاسبة الابداعية. اما الفصل الثاني: فقد خصصناه الى الجانب التطبيقي للبحث في دور الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية (دراسة تحليله احصائية عن طريق الاستبيان).

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للحوكمة والآليات الحد للممارسات المحاسبية الإبداعية

المبحث الأول: الإطار النظري المحاسبة الإبداعية.

تعد المحاسبة الإبداعية من أحداث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل، والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وقد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام المحاسبين والمدققين في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار لكونها شركة enron، وتحميل شركة AndersonArthur جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيقها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة أساليب محاسبية تسمح بإظهار النتائج على غير حقيقتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية.

أولا: نشأة المحاسبة الإبداعية.

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل رئيسي من قبل الممارسين، الصحفيين الماليين والمعلقين على نشاط السوق المالي، وهذا من خلال تحليلهم للمعلومات الواردة (الصادرة) إلى سوق الأوراق المالية وتفهمهم لدوافع المؤسسات لهذه الممارسات التي تهدف إلى تضليل المستثمرين من خلال عرضها بما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها. كما ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الانجليزي "Ian Griffiths" عام 1986م بعنوان "المحاسبة الإبداعية". هذا وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات عديدة مثل: إدارة الأرباح، تمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية.

لقد ازداد تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية في فترة الثمانيات، عندما واجهت الشركات حالة من الركود حتمت البحث عن سبل وآليات لإنتاج أرباح أفضل، في إطار ما يعرف بإدارة الأرباح earnings smoothing، بغرض تحميل الصورة المالية للشركة.¹

ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما حقق أرباحا صورية للشركات واكتسبها الوقت حتى لا تصل إلى المرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة المبتدعة في القوائم المالية حيث أن عندما اكتشفت الشركات بان القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فأنها

¹ بغداد أحمد، دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022، ص 47.

تستطيع على الأقل أن تبتدعها، وقد نتج عن هذا إفلاس العديد من شركات في دول شرق آسيا عام 1997 مواهيار شركة enron لتسويق الكهرباء والغاز عام 2001م في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة شركة worldcom الأمريكية للاتصالات وغيرها من الشركات العالمية وتبعها تصفية شركة المراجعة Anderson Arthur لتحميلها المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية كونها المسؤولة عن مراجعة حسابات شركة enron إذا أتمت بالتواطؤ لإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة البدائل المحاسبية المتاحة .

بالإضافة إلى ذلك، وتوجد عوامل أخرى مثل ضغط الأسواق المالية، أهمية المستثمرين المتزايدة في المجموعات الكبيرة المسعرة، حدة المنافسة في إطار الأزمات، تدهور النتائج ووضع المؤسسة، احتياجات التمويل، نقص (عدم كفاية) الأموال الخاصة، ضرورة احترام بعض المؤشرات (مؤشر المديونية، نتيجة السهم حجم الميزانية، أو رقم الأعمال)، وخاصة في حالة تعيين محافظ الحسابات، وكذلك تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة، المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمثلاً تتمثل مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، بينما مصلحة المساهمين تعظيم العائد على استثماراتهم، أما مصلحة الموظفين تتمثل في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومصلحة الدولة تحصيل الضرائب أكثر.¹

ثانياً: عوامل التي تساعد على ظهور المحاسبة الإبداعية.

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي:

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك "أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2- حرية التقديرات المحاسبية

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح لإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر

¹ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 47-48

الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في أعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3-توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.¹

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية.

تعريف الأول: بالرغم أن عدد الكبير من المراجع قد تطرقت إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، إلا أنه مازال هناك الكثير من التباينات حول تقديم مفهوم موحد لها وهذا راجع لوجود العديد من المصطلحات المشابهة لهذا المفهوم نجد منها إدارة الأرباح (earnings management) وتمهيد الدخل (income Something) وإدارة الإفصاح (Disclosure management) وتلبيس الحاجات (windowdressing)..... إلخ، لهذا عرفها h.stoloway بأنها "إنها إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية وهي أيضاً أي أجزاء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل..... إلخ وأيضاً عرفها (schipper) وآخرون ب "تدخل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية من أجل تحقيق مكاسب شخصية أما (rosenfield) فقد عرف المحاسبة الإبداعية ب "سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل، كما عرفها أيضاً كل من (mcbarnetwhelance) بأنها "الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف

¹ معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،

القوائم المحاسبية وعلى الرغم من أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة، إلا أنه هناك إجماع على أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تحريف الأداء الحقيقي للمؤسسة لهذا أكد (Terry Smith) أن "النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة للتلاعب المحاسبي، وليس نتيجة للنمو الاقتصادي"¹

تعريف الثاني: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها إجراءات أو خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية، وهي كذلك أي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة المعتمدة، ومظهر قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية وعرفت بأنها تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه في الأصل أي إنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي باستخدام عدة وسائل للتأثير في الدخل المحاسبي إلى وضع ترغب فيه الإدارة. والمحاسبة الإبداعية هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

يتضح من خلال التعريفات السابقة إن المحاسبة الإبداعية صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي يهدف إلى تغيير أرقام الحساب بشكل يخالف حقيقتها ساعد في ظهورها تعدد أساليب القياس المحاسبي مما يعني ذلك إنها تتم في إطار قانوني نتيجة لاعتمادها على المعايير المحاسبية ومبادئها، ويستطيع الباحث تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لإظهارها بصورة غير حقيقة لتحقيق أهداف ذاتية.²

تعريف الثالث: يحاول البعض إعطاء مصطلح آخر للمحاسبة الإبداعية، حيث يسميه البعض بـ "صقل الأرباح، إدارة الأرباح"، "الهندسة المالية" و"تجميل المحاسبة" بفضل في الولايات المتحدة الأمريكية في معظم ما كتب حول هذا الموضوع مصطلح "إدارة الأرباح"، ولكن في أوروبا المصطلح المفضل هو "المحاسبة الإبداعية". عرفت المحاسبة الإبداعية في البداية بأنها التثبيط المعتمد للتقلبات لمستوى معين من الأرباح التي تعتبر عادية بالنسبة للشركة.

¹ عيسى زين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014، ص 44

² عبد الرحمن بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية-دراسة تطبيقية-، الرياض، المملكة العربية السعودية.

www.elsevier.com/locate/aebj، ص 67

كما عرفت على أنها أي عمل من جانب الإدارة يؤثر على الدخل والأرباح المصرح بها والتي لا يقدم أي ميزة اقتصادية حقيقية للكيان، ويمكن في الواقع أن يكون ضاراً، في المدى الطويل.

وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها "إجراءات أو خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمي القوائم المالية، وهي كذلك أي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية.

ويرى الباحث أنه المحاسبة الإبداعية عبارة عن إجراءات يقوم بها المحاسب لإعطاء صورة غير حقيقية للوضع المالية للكيان باستغلال التنوع في الأساليب المحاسبية لخدمة أطراف معينة.¹

ثانياً: دوافع المحاسبة الإبداعية.

التأثير على سمعة الشركة إيجاباً في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجاباً على سمعة المؤسسة.

الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية. فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه المؤسسات طالبة التمويل، وهنا تلجأ منشآت الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار بالانتماء لدى المؤسسات المالية.

¹ مشيد محمد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، -27، جامعة زيان عاشور-الجلقة، ص27

الغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

الغايات التصنيف المهني: تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.

الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: حيث يقوم المدراء بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنوياً كنسبة مئوية من الأرباح المحققة وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخط امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخط امتلاك أسهم.

تجنب التكاليف السياسية: تتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومة مثل قوانين زيادة معدلات الضريبة أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك تلجأ الإدارة إلى استخدام الأساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.¹

¹ خوله ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014. ص 41

المطلب الثاني: تقنيات والأساليب المحاسبية الإبداعية.

أولا: تقنيات المحاسبة الإبداعية.

تم تحديد إمكانية تطبيق المحاسبة الإبداعية في ست مجالات رئيسية هي: الأنظمة المرنة، قلة التنظيم، الحكم الإداري فيما يتعلق التقديرات المستقبلية، توقيت بعض التعاملات الاصطناعية، وأخيرا إعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية.

- **الأنظمة المرنة:** في الكثير من الأحيان تسمح القواعد التنظيمية للمحاسبة باختيار السياسة التي تساعد الشركات على أداء مهامها، على سبيل المثال، وجود المرونة (عدة طرق) فيما يتعلق حساب اهتلاك الأصول ويخلق إمكانية زيادة أو خفض قيمة صافي الأصول. وعلاوة على ذلك، يمكن تقييم الأسهم بطرق مختلفة، وبالتالي قد تكون قيمتها مختلفة، مما سيكون له أثر على حسابات النتائج. هذا التغيرات أيضا تغيير حجم الأصول المتداولة وغير المتداولة، وهو ما يؤثر على التحليل عند حساب النسب المالية. إن التغيير في السياسات المحاسبية أو حتى الإبقاء على نفسها خلال عدة سنوات يعتبر أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية. من السهل اكتشاف في أي سنة تم تغيير الطرق ولكن من الصعب أن تعرف في الوهلة الأولى أثار هذا التغيير أو الإبقاء على نفس السياسات على النتائج التي يحققها الشركات.
- **قلة التنظيم:** يقصد به عدم وجود أو النقص في القوانين التنظيمية، على سبيل المثال في كيفية تسير المخزون، كإبراز بعض العناصر على أنها بضاعة راکدة ومتقدمة إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير.
- **الحكم الإداري:** إن مجال تدخل الإدارة في التقديرات المحاسبية المستقبلية تعد أحد أهم تقنيات المحاسبة الإبداعية، ويعتبر تحديد الديون المدومة من غيرها أو المخزون التالف أحد الأمثلة المشهورة على الحكم الإداري.
- **توقيت المعاملات:** تأخير بعض المعاملات الحقيقية إلى وقت آخر لجعل الحسابات في الشركة كما يريدونها المدبرون أو المساهمون يعتبر هو الآخر أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية، ففي بعض الحالات، يمكن الاعتراف بالإيرادات إما بشكل سريع أو بطيء وذلك بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر.¹

¹ توفيق رماش وآخرون، مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، مقالة منشورة على موقع: toufik.temar@univ-msila.dz

- **التعاملات الاصطناعية:** يمكن ضمها إلى المعاملات التي تقوم بتوزيع الأرباح والخسائر بين عدة فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق المشاركة في اثنين أو أكثر مع وجود طرف إلزامي عادة ما يتمثل في البنك.

- **إعادة التصنيف والعرض:** قد تشارك الشركات في التلاعب بعرض القوائم المالية وذلك عن طريق إعادة تصنيف بعض الحسابات للوصول إلى قيم قريبة من الواقع لأن سلوك المدراء نابع من الفكرة السائدة وهي أن البشر قد يرون الربح، مثلاً 201 مليون أكبر بشكل غير طبيعي من الربح من 198 مليون.¹

ثانياً: الأساليب المحاسبة الإبداعية.

1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة الدخل

وفيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها إدارات الشركات للتلاعب في بنود قائمة الدخل، وهد فالإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها.

❖ **المبيعات:**

(1) إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغائها في بداية العام التالي.

(2) إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع مسيرة مقارنة بشروط البيع العامة.

(3) تسجيل البضاعة برسم الأمانة المرسله للوكالة كمبيعات.

هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بند المبيعات هو: تحسين قيمة المبيعات عن طريق زيادتها بمبيعات وهمية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات هي الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

❖ **تكلفة المبيعات:**

(1) قيام المنشأة بزيادة المخزون السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون السلعي.

(2) تغيير في الطرق المتبعة في تقييم المخزون السلعي.

(3) تضمين كشوف الجرد أصنافاً راکدة².

2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

¹ توفيق رماش وآخرون، مرجع سابق، toufik.temar@univ-msila.dz

² بغداد أمحمد، مرجع سابق، ص 52-53.

يمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية كما يلي:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

فيما يلي وصف لأهم الأساليب والتقنيات المستخدمة بأساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي:

- **الأصول غير الملموسة:** وهي الأصول المعنوية التي تفتقر إلى الجوهر المادي وتنطوي عادة على درجة عالية من عدم التأكد فيما يتعلق بمنافعها المستقبلية، وتشمل براءات الاختراع وحقوق النشر والامتيازات، والشهرة العلامات التجارية والأسماء التجارية والأسرار الصناعية، ويتم إطفاء هذه الأصول عادة خلال 40 عام كحد أقصى حيث يتم التلاعب بالأصول غير الملموسة من خلال التقييم والاعتراف المحاسبي لهذه الأصول بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالفترة غير المشتركة.¹

- **الأصول الثابتة:** يقصد بها الممتلكات المادية ذات الطبيعة المعمرة، حيث يتم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيها الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب بنسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها أو زيادتها عن تلك النسب المستخدمة، حيث يكون تدخل الإدارة في التلاعب أو استعمال المحاسبة الإبداعية في احتساب الاندثار عن طريق ثلاثة عوامل هي:

- تقدير قيمة الإنقاص.
- اختيار طريقة الاندثار.
- تقدير العمر الإنتاجي للأصل.

- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

¹ أحمد شايب، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020. ص 17.

- النقدية: تعبر النقدية من أكثر الأصول عرضة للمشاكل وإساءة الاستخدام حيث يتم التلاعب فيها من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المتوفرة والتلاعب في أسعار الصوف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

- **الذمم المدينة:** يمكن التأثير على بند الذمم المدينة عن طريق تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة لزيادة قيمة الديون القابلة للتحصيل وبالتالي تحسين نسبة التداول، كما يتم المغالاة في قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض قيمته واسترجاعها لإخفاء تدهور الأرباح في المستقبل، أو تلجأ الإدارة إلى تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.¹

- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال.
- **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير.
- **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره، بندا من بنود سنوات سابقة.²

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

¹ أحمد شايب، المرجع السابق، ص 17-18.

² المرجع نفسه، ص 19.

وفيما يلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية¹:

يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية ويمكن كذلك تصنيف التدفقات التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي إنشاء حساب التدفقات التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.

كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية لذلك وإنشاء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الرابط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية².

المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية من منظور أخلاقي.

أولاً: تعريف أخلاقيات المهنة أو الأعمال.

¹ حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 01، سبتمبر 2019، ص 99.

² حسن فليح، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، جامعة الاسراء، ص 369.

تعرف أخلاقيات المهنة " بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا".¹

كما تعرف أخلاقيات المهنة كذلك "بأنها بعض المعايير والمبادئ الأخلاقية التي ترتقي بالمهنة وتحد مما يشينها على وجه الحصر، أي أنها تتعلق بما يجب فعله وما لا يجب فعله فهي تتجه إلى خصوصيات المهنة سواء فيما هو صواب أو ما هو خطأ".²

أما الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فعرف أخلاقيات المهنة "بأنها مجموعة من المبادئ، القيم، أو مبادئ السلوك التي تقود القرارات، إجراءات وأنظمة بالطريقة التي تساهم في مصلحة ورفاهية أهم أطراف المؤسسة، وتحترم حقوق كل العناصر التي تتأثر بعملها".³

وتعرف كذلك بأنها "نظام المبادئ فهي لأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم". أما أخلاقيات الأعمال فهي "تتعلق بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العلمية المختلفة، وهذا يشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص آخر يتعامل مع الوحدة الاقتصادية".⁴

يرى الباحث من خلال التعاريف السابقة أن أخلاقيات المهنة عبارة عن التزام أخلاقي مهني في ممارسة مهنة المحاسبة مبني على مجموعة من المبادئ والقواعد والأحكام والأصول المتعارف عليها والمقبولة عند أصحاب مهنة المحاسبة.⁵

إذا من المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية أساسية هي:⁶

✓ **الصدق:** آذ تعني هذه الخاصية، انه يجب على المحاسب المهني أن يكون صادقا وواضحا (صريحا) في كل أعماله وعلاقاتها التجارية.

¹ عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية- دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية-، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2010-2011، ص106.

² نجم عبود، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص334.

³ راصدي صبرينة، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2016-2017، ص175.

⁴ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، اطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص140.

⁵ بغداد أحمد، سبق ذكره، ص59.

⁶ راصدي صبرينة، مرجع سابق، ص175-176.

بالإضافة إلى ذلك، المطابقة للحقيقة، أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنه. بمعنى يتوجب على المحاسب، التعبير بصدق في تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل كما أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

✓ **التحيز في سياسة الحيلة والحذر:** التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

✓ **القدرات المهنية والحيلة:** آذ يتوجب على المحاسب استمرارية المحافظة على مستوى من المعارف والقدرات الضرورية (الأساسية) لضمان أمانة الزبون أو صاحب المؤسسة على أن يتلقى خدمات عالية الجودة والمستوي والمبنية على آخر التطورات العملية. كما يجب على المحاسب التعامل بالحيلة والحذر تبعاً للتقنيات القابلة للتطبيق والامتثال بالقواعد المهنية لتقديم الخدمات المهنية.

✓ **الموضوعية وعدم التحيز:** وتتعلق هذه الخاصية بحيادية المعلومات، فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه المحاسب أثناء أعداد وعرض المعلومات المحاسبية وذلك من أجل الوصول إلى النتائج المستهدفة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية. باختصار تعني خاصية الموضوعية القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون التمييز بين تلك الفئات، أو تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى، أي التعامل بالعدالة بين كل الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.¹

أن وجود دستور أخلاقي يعد أساساً مهماً من الأسس العامة، التي تقوم عليها أي مهنة، ومتطلباً لحفظ كيانها وصيانة استقلاليتها، فالمهنة تتميز بوجود مجموعة من الأخلاق المهنية الخاصة بها، التي يفترض أن يلتزم بها جميع الملتحقين بهذه المهنة، والروابط المهنية تراقب باستمرار مدى التزام كل مهني بأخلاقيات مهنته، ومدى حبه لها، انتمائه واعتزازه بها ومدى مساهمته في دعمها وتطويرها والدفاع عنها. والدستور الأخلاقي لأي مهنة يضم القواعد المرشدة لممارسة مهنة ما للارتقاء بمثالياتها وتدعيم رسالتها ورغم أهميته في تحديد الممارسات والأولويات داخل مهنة معينة إلا أننا لا يمكن أن نفرضه بالإكرام ولكن بالالتزام، وأن الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة

¹ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 59-60

معينة، إلا أننا يمكن أن نفرضه بالإكراه ولكن بالالتزام، وأن الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة معينة هو سلوك أعضائها تلك المهنة إزاءها والحفاظ على قيم الثقة والاحترام والكفاءة والكرامة.¹

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة مهنة المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات والحقوق والممنوعات التي يجب التقيد بها عند ممارسة تلك المهنة. إذ أنه على المستوى التنظيمي والتشريعي اهتمت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين في Cadbury للتصدي لممارسة المحاسبة الإبداعية والتي كان منها تقرير 1992 ببريطانيا وصدور قانون (sarbaneoxlyact 2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.²

إذ يرى جل الباحثين في المجال الاقتصادي والمالي أن عدم تطبيق أخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق كان السبب الرئيسي في الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات في مختلف الدول على غرار شركة إنرون الأمريكية (enron) التي استحوذت على اهتمام الرأي العام العالمي وكذلك شركة ورلدكوم (world com) وشركة زيروكس (zerox) مما أدى إلى الاعتراف بأن أخلاقيات المهنة هي ضرورة مطلقة لكل الأعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع، وباتت الحاجة الملحة إلى الثقة في الأنشطة الاقتصادية حقيقية لا يمكن التغاضي عنها. وعليه يمكن اعتبار ممارسات المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي ممارسات مكروهة وسلوك غير أخلاقي، لكونها ممارسات تخرق القوانين والنظم وأيضاً لكونها غير عادلة لمستخدمي التقارير المحاسبية.

أي عدم تحلي المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بشكل الذي يرغب رؤيته من زاوية مستخدمي القوائم المالية، ويجلب ثقتهم في تلك القوائم بالإضافة إلى ذلك عدم التطبيق السليم للقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة، أو بهدف الانحياز لمصلحة الفئة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع لاعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.³

ثانياً: مصادر أخلاقيات المهنة.

¹ أسامة محمد خليل الزيناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، فلسطين، غزة، 2014، ص 22.

² بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص 40.

³ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 61.

هنالك مجموعة من المصادر التي تعتبر الأساس الذي تنطلق منه أخلاقيات المهن كافة في بلورة أخلاقياتها، والتي تعكس واقع المجتمع في شتى ميادينها وهي¹:

❖ المصدر الديني:

يمثل هذا المصدر في المجتمع الإسلامي، أهم مصادر أخلاقيات المهنة، إذ أنه يوفر لأخلاقيات المهنة خلق الرقابة الذاتية في الفرد، فالمهني يمكن أن يتهرب من الرقابة السياسية أو الاجتماعية أو القانونية لكنه لا يستطيع أن يتهرب من رقابة الله سبحانه وتعالى.

ويشتمل هذا المصدر على المبادئ والتنظيمات التي تحقق سعادة الإنسان والمجتمع في كل المجالات، وعلى القواعد العامة الصالحة لهداية الناس، وتنظيم حياتهم في كل زمان ومكان، ويشتمل أيضا على القوانين الوضعية، وهي الأوامر والنواهي التي وضعها البشر أنفسهم، لتنظيم حياتهم بالمحافظة على حقوق الناس، وتحديد واجباتهم لنشر العدالة والمساواة بينهم، لذلك تعد التشريعات والقوانين والأنظمة المعمول بها مصدرا من المصادر الأخلاقية، ويقصد بالتشريعات دستور الدولة والقوانين كافة المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية وللوائح التعليمات الأخرى على أنواعها المختلفة التي تحتوي على أخلاقيات كثيرة، من حيث الانضباط بالوقت والتقييد به والاحترام والابتعاد عن المحسوبية، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، وعدم إفشاء أسرار العمل، وعدم قبول الرشوة.

¹ أسامة محمد خليل الزيناتي، مرجع سابق، ص 23-24.

❖ المصدر الاجتماعي:

إن لكل مجتمع ثقافته الخاصة به، التي تنظم حركته، وتحدد قيمه ومعتقداته وعلاقاته، وولاء وانتماء أفرادها، ومن المعروف أن أهم ما يُكون ثقافة المجتمع الجوانب الاجتماعية المتمثلة في القيم، والمعتقدات، والعادات، ونمط العيش، وممارسات الحياة الاجتماعية وقد يحمل المهنيون إلى أي مؤسسة يعلمون فيها عادات المجتمع الأكبر الذي يعيشون فيه، وتقاليد وأعرافه، سواء كانت هذه العادات والتقاليد أمراضا اجتماعية، أم قيم وتقاليد إيجابية، فالمجتمع الذي يتمسك أفرادها بمصالحه الضيقة، فإن ذلك يؤثر في السلوك المهني، فينقل هذه الأنماط من السلوك إلى مؤسسة العمل¹.

❖ المصدر الاقتصادي:

تتحكم الظروف الاقتصادية السائدة في جميع أفرادها ومن بينهم المهنيون والإداريون، إذ أن الظروف الاقتصادية الصعبة، تدفع بأفراد المجتمع غالبا إلى أنماط من السلوك بعيدة عن المعايير الخلقية. فإذا كان الشخص يعيش في وضع اقتصادي مريح، ويمكنه العيش بكرامة مع أفراد أسرته، فإنه من السهل أن تتوقع منه أخلاقيات رفيعة والتزاما أكيد، أما إذا كان وضعه الاقتصادي لا يمكنه من الوفاء بالتزاماته المتعددة تجاه أسرته ومجتمعه، فيوقع منه الانحراف والغش، والارتشاء، واستغلال الوظيفة، ولعل أهمية البعد الاقتصادي قد تتضاعف بشكل كبير في الوقت الحاضر، إذ تطرح التكنولوجيا في كل يوم الكثير من المغريات، وإذ تسود النزعة الاستهلاكية بين الناس.

❖ المصدر السياسي:

ويقصد به نمط النظام السياسي الذي يسير المجتمع، وانعكاس توجهات هذا النظام على الأفراد، فإذا كان النظام السياسي يؤمن بالتعددية، والمشاركة، والحوار، واحترام الرأي، فإنه سوف يتأثر إيجابيا في قيم الأفراد وقناعاتهم المهنية، وإذا كان النظام دكتاتوريا فاسدا لا يتورع عن النهب، ويشجع القيم البالية، فإن تأثيره سلبا في توجهات الأفراد في كل المؤسسات.

وحين يقوم المهني بأداء واجباته في ظل أوضاع سياسة قائمة، فإن سلوكه يتأثر بطبيعة هذه الأوضاع وخصائصها، فالنظام السياسي الذي يتخذ من الصالح العام غاية له، يتعين عليه الإيمان بالحرية، والشفافية والديمقراطية، والمساءلة، ومن هنا فإن النظام يؤدي إلى ازدهار الأخلاق المهنية، أما النظام السياسي الذي يفتقر

¹ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 63

إلى الرقابة القضائية والإدارية والشعبية، ويميل نحو الاستبداد والظلم، فيؤدي إلى تغذية السلوك الأخلاقي على مستوى الأفراد عامة ومستوى أفراد المهنة خاصة.¹

❖ المصدر الإداري التنظيمي:

تعد القوانين والأنظمة والتشريعات من المصادر الرئيسية التي تتحكم في تسيير الإدارة في المنظمات، ويقصد به البيئة التنظيمية التي يعمل فيها الفرد بكل ما فيها من قوانين ولوائح وأنظمة، وقيم وتقاليد ومثل تحدد سلوك العاملين، فيها، وتوجه مسارهم ومما يؤثر في قيم الفرد والتزامه وأسلوب عمله الذي تطبق فيه مبادئ الإدارة داخل التنظيم، وأنماط تقسيم العمل، ونظم الاستراحة والمكافأة وأشكال الرقابة والعقاب، وأنا يجب أن ندرك أيضا أن هناك تفاعلا خصباً بين البيئة التنظيمية والبيئة الاجتماعية العامة، فاللوائح والقوانين المطبقة في مؤسسة تستمد في العادة، أو تتأثر على الأقل بالقوانين النافذة في البلاد، وأنماط القيم والسلوك السائد في المؤسسة، وهي عينة ممثلة لأنماط القيم والسلوك الشائعة في المجتمع .

ثالثاً: أهمية أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة.

- لأخلاقيات مهنة المحاسبة أهمية بالغة لجميع الأطراف ذوي المصالح ومستخدمي القوائم المالية نذكر منها²:
- الحد من التدخلات الداخلية والخارجية في عمل المحاسب مما يعزز استقلالية المحاسب عن الإدارة.
 - التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم مثل العولمة والتجارة العالمية وما ترتب على ذلك من توجه لتدويل التعليم والتأهيل المحاسبي وضرورة وجود قواعد سلوكية لضبط الممارسات في العمل المحاسبي.
 - ظهور بعض الممارسات الخاطئة مثل المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وغسيل الأموال.
 - تنامي الحاجة لتطبيق قواعد الحوكمة وتفعيل دور المراجع الداخلي ومفاهيم الشفافية.
 - ارتباط عمل المحاسب بمجموعة من الأطراف ذوي المصلحة (مساهمين مستثمرين، مقرضين، جهات حكومية، الخ)، مما يتطلب تفعيل قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة لتنظيم عمل المحاسبة توجيهه لتجنب السلوكيات الضارة بمصلحة مستخدمي القوائم المالية.³

¹ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 63

² محمد المعزز، ياسر الماوري، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية -دراسة استطلاعية على المهنيين والاكاديميين في اليمن، جامعة الاندلس، مجلة الأندلس، العدد 12، المجلد 10، أكتوبر 2016، ص 147-148.

³ بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 64-70.

المطلب الخامس: أشكال وخصائص المحاسبة الإبداعية.

أولاً: الأشكال المحاسبة الإبداعية

تتنوع أشكال المحاسبة الإبداعية بتعدد أساليب التلاعب بالحسابات ويمكن تصنيفها كما يلي:

- **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
- **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 السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ بها بشكل مخصصات لفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.
- **إدارة الدخل:** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
- **التقارير المالية المغشوشة:** التقرير عن الوضع المالي للمنشأة بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن قيم لتضليل مستخدمي التقارير المالية.
- **ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية:** هي ممارسات لأساليب مختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات ابتكارية ومستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف والإيرادات.¹

ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية

- شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب.
- أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
- أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة الشركة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.

¹ ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة الماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، 2016. ص39.

- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، التحريف أو سوء العرض والخفة يد المحاسبية.¹

¹ سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، السابع عشر، 2017، ص135.

المبحث الثاني: الإطار النظري حوكمة الشركات

سيعالج هذا المبحث النشأة والتطور التاريخي لحوكمة الشركات ومختلف المفاهيم المتعلقة بها والخصائص والاليات التي تقوم عليها، بالإضافة الى المبادئ الخارجية والداخلية وأهم المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتطبيقها.

المطلب الاول: ماهية حوكمة الشركات:

أولاً: نشأة وتطور تاريخي لحوكمة الشركات.

ظهر مفهوم حوكمة الشركات بقوة حديثاً عام 1998 عقب انفجار الازمة المالية الاسيوية وظهور ازمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين المنشآت الاعمال. ونتيجة لذلك ظهر نظام حوكمة الشركات من خلال حرص عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الاحداث بالدراسة والتحليل وعلى راس تلك المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فأصدرت في عام 1999 "مبادئ حوكمة الشركات" والتي تهدف لمساعدة كل من الدول المشتركة والدول غير المشتركة بالمنظمة لتطوير الاطار القانوني والمؤسسي لتطبيق حوكمة الشركات لدعم ادارة الشركات في المحافظة على كفاءة واستقرار اسواق المال ومن خلال النظر في الادبيات الاقتصادية والقانونية وفي ضوء ما تم استعراضه لمفهوم حوكمة الشركات هي امتداد لبعض النظريات الاقتصادية والقانونية. كما يمكن وصف حوكمة الشركات على انها لضغوط واتجاهات اسواق المال لتقويم سلبيات التجارة الحرة وبعض الممارسات غير المسئولة في الاسواق التجارية¹.

إن الاساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يعود لنظرية الوكالة ويعود ظهورها أولاً للأمريكيين menas & berle سنة 1930 اللذان تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهما " الشركة والحديثة الملكية الخاصة " الذي يعني اداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للمورد. فضلاً عن القضايا المرتبطة بفضل الملكية عن الادارة². وكذلك تطرق كل من Jensen & mecklin في سنة 1980 للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات. ويبرز أهميتها في الحد او التقليل من المشاكل التي قد تنشأ في الفصل بين الملكية والتسيير والإدارة.

وفي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في الولايات المتحدة الامريكية التابعة بأعداد القوائم المالية وبإصدار تقريرها المسمى treadwa والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد

¹ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص 92-93.

² ابتسام شريط، وآخرون، مرجع سابق، ص 7.

حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية امام مجالس ادارة الشركات.

وفي عام 1999 أصدر كل من nasd و nyse تقريرهما المعروف باسم Blue ribbon report والذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن ان تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. وفي عام 2002 وفي اعقاب الانهيارات المالية الكبرى للشركات الامريكية. تم اصدار Oxleyact Sarbanes ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والاداري الذي يواجه العديد.

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها.

1: مفهوم حوكمة الشركات.

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في القاموس اللغة العربية. فهو لفظ مستمد من مصطلح "الحوكمة" وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعنيه معاني الكلمة. وعليه يتضمن لفظ الحوكمة العديد من الجوانب منها. "الحكمة" وما تقتضيه من التوجيه والارشاد و "الحكم" وما يقتضيه من السيطرة على الامور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك. و "الاحتكام" وما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات اخلاقية وثقافية والى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة، و "التحاكم" طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الادارة وتلاعبها بمصالح المساهمين¹.

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كتفة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم لحوكمة الشركات ويرجع ذلك الى تداخله في العديد من الامور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الامر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيها يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم.²

" هو نظام متكامل للرقابة المالية والتغير مالية الذي عن طريقه يتم ادارة الشركة والرقابة عليها"

" هو مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها ادارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين "

" هو مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية، وحملة الاسهم واصحاب المصالح او الاطراف ".

¹ افروخ رانيا، دور حوكمة الشركات في تحسين اداء لمؤسسات -دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات-، مذكرة الماستر، جامعة محمد خير، بسكرة، 2014\2015، ص15.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص15.

كما تعرف على انها " الحوكمة في اللغة مستمدة من الحكومة وتعني الانضباط والسيطرة، والحكم بل تعني به الكلمات من معنى".¹

2: خصائص حوكمة الشركات

لتطبيق حوكمة الشركات بشكل جيد وفعال يجب توفير مجموعة من الخصائص وتتمثل في²:

- تعزيز وتفعيل اداء الشركات وتعظيم القيمة السوقية.
- المساءلة المحاسبة لإدارات الشركات المختلفة.
- التأكيد التام على التفاعل ما بين الانظمة الداخلية والخارجية لأعمال الشركات.
- تحقيق التوازن في العلاقات التعاقدية ما بين ادارات الشركات والاطراف الأخرى.
- العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة لأي شركة.
- العمل على توفير الضمانات الكافية للحد من الفساد الاداري والمالي.
- تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي واحداث نقلة في انشطته من مجرد التأكيد على الحماية والدقة والكفاءة والالتزام الى المشاركة الفاعلة بالتنبؤ بسلوك الاداء التشغيلي لأي شركة.
- معرفة حقوق ومسؤوليات الاطراف المختلفة في الشركة بما في ذلك مجلس الادارة ولجنة المراجعة والمساهمين واصحاب المصالح المختلفة.

هذا وأكد الباحثون في مجال الحوكمة وتطبيقاتها ان نموذج الحوكمة الناجح يتطلب توافر الخصائص التالية:

- ✓ مجلس الادارة يتمتع بالقوة والفعالية في صياغة وتوجيه القرارات وتأدية مسؤولياته بأمانة.
- ✓ رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من طرف مجلس الادارة وتفويض له الصلاحيات لإدارة اعمال الشركة.
- والقرارات التي يتم اصدارها يجب تنفيذها في إطار من التشاور والموافقة من المجلس الإدارة.
- ✓ توفير محيط ملائم يتسم بالإفصاح والشفافية حول اداء الشركة ووضعها المالي.
- ✓ وتضيف مؤسسة للاستشارات الاقتصادية ان الحوكمة الجيدة تستدعي توافر الخائص التالية. 'truth'
- تعزيز وتفعيل اداء الشركات وتعظيم القيمة.

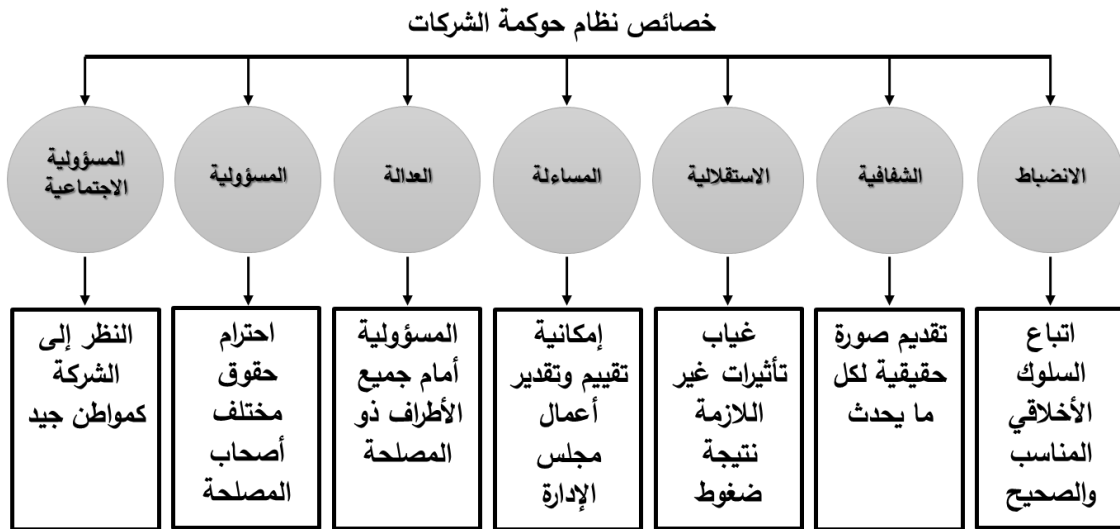
¹ ابن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2017، ص25.

² سبيعة ناهد، دور حوكمة الشركات في الحد من سلبات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021، ص15-16.

- ✓ الانضباط: اتباع السلوك الاخلاقي المناسب.
- ✓ الشفافية: تقديم صورة حقيقة لكل ما حدث.
- ✓ الاستقلالية: لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- ✓ المساءلة: امكان تقييم اعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ المسؤولية: وجود مسؤولية امام جميع الاطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- ✓ العدالة: احترام حقوق مختلف المجموعات واصحاب المصلحة في الشركة.
- ✓ المسؤولية الاجتماعية: النظر الى الشركة كمواطن جيد.

وتشير معظم الادبيات الى ان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتطلب خصائص تتمثل بالمصداقية والشفافية والاتصال والمعلومات، والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (01): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.



المصدر: أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 20.

ثالثا: ركائز واسباب حوكمة الشركات.

1: ركائز حوكمة الشركات.

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز هي¹:

❖ السلوك الاخلاقي: ويمكن ضمان الالتزام بالسلوك الاخلاقي من خلال:

- ✓ الالتزام بالأخلاقيات الحميدة.
- ✓ الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد لان قواعد وأدب المهنة تمثل قاعدة لا بد منها حيث الالتزام بها من اجل الارتقاء بالمهنة وسمعتها.
- ✓ التوازن في تحقيق مصالح الاطراف المرتبطة بالمنشأة.
- ✓ الشفافية عند تقديم المعلومات.

❖ الرقابة والمساءلة: حيث تقوم الرقابة والمساءلة بتفعيل ادوار اصحاب المصلحة في نجاح المنشأة من خلال:

- ✓ أطراف الرقابية عامة مثل هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنوك.
- ✓ أطراف رقابية مباشرة: المساهمون، مجلس الادارة، لجنة المراجعة، المراجعون الداخليون، المراجعون الخارجيون.

❖ ادارة المخاطرة: يقصد بإدارة المخاطر تحديد، تحليل والسيطرة الاقتصادية على هذه المخاطر التي تهدد الاصول او القدرة الايرادية للمؤسسة وذلك بوضع نظام لإدارة المخاطر والافصاح وتوصيل المخاطر الى الي المستخدمين واصحاب المصلحة.

2: اسباب ظهور حوكمة الشركات.

يوجد العديد من الاسباب التي ادت الى ظهور حوكمة الشركات منها:²

- حدوث تراجع وضعف بعض الشركات الكبيرة وتأخر انتاجها وظهور بعض الازمات المالية وحالات فساد كبيرة تسببت في ازمات اقتصادية كبيرة داخل عدة دول.

¹خير الدين وصيف فائزة، مراد بواشرية، اشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، مجلة الميادين الاقتصادية، الوادي، العدد 01، 2018، ص24.

²محمد مزيد، عالم المال والاعمال، ماهي اسباب ظهور حوكمة الشركات، 2\2\2023، <https://www.fekera.com/175832/>، اسباب - ظهور - حوكمة - الشركات

- بجانب فقدان الثقة في العديد من المهن داخل الشركات، وبالتالي كان هناك رغبة كبيرة في تحسين مستوى العمل العديد الشركات المختلفة وتوفير الرقابة العديدة على اداء العمل لمنع انتشار الفساد المالي.
- من العوامل واسباب ظهور حوكمة الشركات هي خروج العديد من المنظمات الدولية والاجهزة الرقابية الى النور، وبالتالي ووضعت معايير وقوانين لتحسين مستوى الاداء وتعزيز العدالة وحماية اصول الشركات وتحقيق الربح.
- هي خضوع حوكمة الشركات لي جهاز الرقابي الحكومي الى العديد من القوانين والمعايير المختلفة وتحقيق الانضباط المؤسسي في الادارة والقضاء على كل الكوارث المالية التي كانت متواجدة.

رابعاً: أهمية واهداف حوكمة الشركات.

1: أهمية حوكمة الشركات.

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في التالية:¹

- ✓ التأكيد على حماية مسؤوليات الادارة وتعزيز مساءلتها وحماية اصول الشركة وحماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح وتعزيز أثرهم في مراقبة الأداء.
 - ✓ تحسين ادارة الشركة وقيمة اسهمها والقيمة الاقتصادية لها تحسين الممارسة المحاسبية والمالية الادارية في الشركة.
 - ✓ تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في كل تعاملات وعمليات الشركة..
- كما حددت أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- تخفيض مخاطر الفساد المالي والاداري التي تواجهها الشركات والدول ورفع مستوى اداء الشركات في دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي لدول تلك الشركات.
- جذب الاستثمارات الاجنبية وتشجيع راس المال المحلي للتوجه نحو الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- تزيد من قدرة الشركة الوطنية على المنافسة على العالم وفتح الاسواق الجديدة والشفافية والدقة والوضوح فيما تصدره الشركة من قوائم المالية لزيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

¹ سيد عبد الرحمن بله، مرجع سابق، ص 66.

2: اهداف حوكمة الشركات:

يرى "بن درويش 2007" انه يمكن حصر اهداف حوكمة الشركات في نقاط التالية¹:

- ✓ الفصل بين الملكية والادارة والرقابة على الأداء.
- ✓ تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- ✓ ايجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله اهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الاهداف ومتابعة الأهداف.
- ✓ المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة الاداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كلا الطرفين وهما مجلس الادارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للشركة.
- ✓ عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الادارة ومسؤوليات اعضائه.
- ✓ تقييم اداء الادارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- ✓ تمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- ✓ امكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والقيام بدور المراقبين بالنسبة لاداء الشركات.
- ✓ تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث الاختيارات بالأجهزة المصرفية او اسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.
- ✓ تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الاطراف ذو مصلحة المشتركة.
- ✓ حماية الحقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا اقلية او اغلبية وتعظيم عوائدهم.
- ✓ منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بالمصالح الشركة والمساهمين واصحاب المصالح.
- ✓ تشجيع تدفق الاموال وجذب الاستثمارات.

¹عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اصدار اتحاد المصارف العربية، الكويت، 2007، ص 23.

المطلب الثاني: محددات و مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

أولاً: محددات حوكمة الشركات.

1- المحددات الخارجية.

وتشير الى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة منع الممارسات الاحتكارية والافلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية اسواق السلع وعناصر الانتاج وكفاءة الاجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في احكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في السوق الاورق المالية وغيرها) ،بالإضافة الى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل: مكاتب الحماة والمراجعة والتصنيف الانتمائي والاستشارات المالية والاستثمارية، ترجع اهمية المحددات الخارجية الى ان وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن ادارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.¹

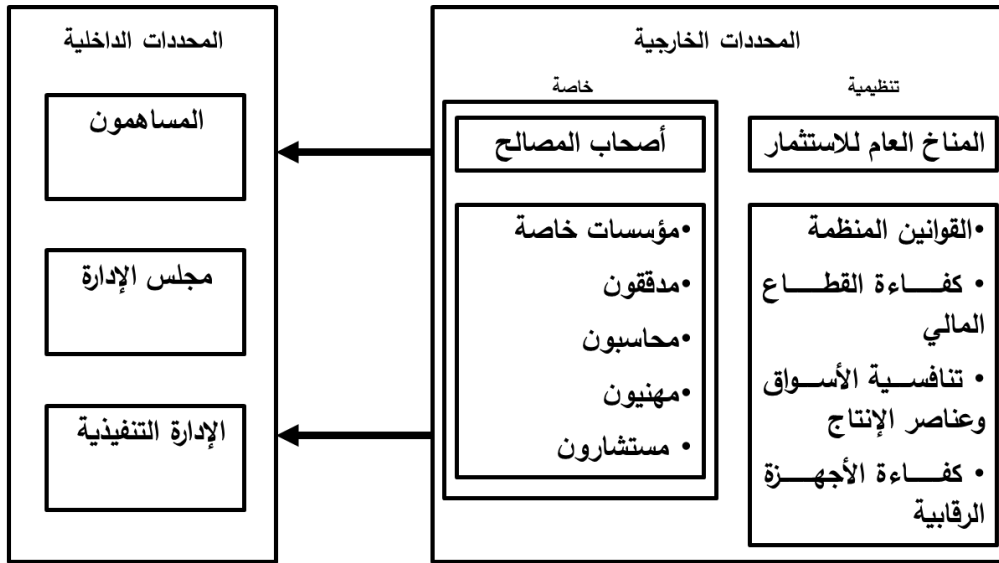
2- المحددات الداخلية.

وتشير الى القواعد والاسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية اخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الاطراف الثلاثة.²

¹ ابراهيم بلابل، عبد العالي رضواني، بشير خوازم، دور حوكمة الشركات في تحسين المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر اكايمي، جامعة شهيد حمه لخضر، الوادي، 2020، ص 18 .

² هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمه في الملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وافاق)، جامعة العربي بن مهيدي، ام بواقي، الجزائر، يومي 7 و 8 ديسمبر 2010، ص 11

شكل رقم (02): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة.



المصدر: بغداد أحمد، مرجع سابق، ص 39.

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات.

هناك خمس مبادئ أساسية لحوكمة الشركات وهي¹:

- **حقوق المساهمين:** يتحقق هذا المبدأ من خلال ممارسة الحق في تسجيل ونقل ملكية الاسهم، حضور الجمعية العامة، التصويت وانتخاب مجلس الادارة، الحصول على المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، ممارسة الرقابة الحصول على العائد من الارباح.
- **المساواة بين المساهمين في المعاملة:** وتعني المساواة بين جميع المساهمين ضمن كل فئة، من حيث ضمان الحقوق السابقة بتوفير المعلومات اللازمة، معاملتهم بصورة متكافئة وتعويضهم في حالات التعدي على حقوقهم.
- **دور اصحاب المصالح:** اي ملاك السندات البنوك، الدائنون، الموردون، العملاء، العمال، اذ يجب ان يكون هؤلاء دور فعال في الرقابة على اداء المؤسسة، مع ضمان حقوقهم.
- **الافصاح والشفافية:** ويتمثل في دقة وشمولية الافصاح عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وكذا اداء المؤسسة، وذلك وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، او القواعد المحاسبية المطبقة مع ضرورة ضمان توفير قنوات التوصيل المعلومات الوقت مناسب لمستخدميها.

¹ مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني اسماء، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الادارية والمالية، الوادي، العدد الاول، 2017، ص 366.

- مسؤوليات مجلس الإدارة: ويتمثل هذا المبدأ في ضرورة تحديد هيكل المجلس الإدارة والمهام المسندة للأعضاء، بما فيها توفير المعلومات اللازمة والموثوق بها، والالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

ثالثاً: آليات حوكمة الشركات.

تؤدي حوكمة الشركات ودورها الرقابي وذلك من خلال مجموعة من الآليات والمتمثلة في آليات الداخلية والخارجية والتي سيتم التطرق هذه الأطراف الثلاثة.¹

أ- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

1- مجلس الإدارة: يعد المجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، اذا يحمي راس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافاة الإدارة العليا ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباتها في توجيه ومراقبة، يلجأ الى تأليف مجموعة من اللجان من بين اعضائه من غير التنفيذيين، وبرزها ما يلي:

- **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجية والتأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- **لجنة المكافآت:** تتركز وظائف لجان المكافآت في تحديد رواتب ومكافآت ومزايا خاصة بالإدارة العليا.
- **لجان التعيينات:** تقوم بتعيين مجلس الإدارة والموظفين التي تتلائم مهاراتهم مع مهارات وخبرات المحددة من الشركة.

2 - التدقيق الداخلي: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، اذا انها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الاداري والمالي.

ب- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

¹ محمد علي جابالله، قديري بلال، طنش احمد، جابالله الحاج علي، تأثير حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر اكايمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2022، ص 16-17

تتمثل اليات الحوكمة الخارجية بالرقابة التي يمارسها اصحاب الخارجين على الشركة، والضغط ل التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة. ويمكن ذكر الاليات الخارجية للحوكمة، والتي تطرقت لها جملة من الادبيات كما يلي¹:

1- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الاداري: تعد أحد الاليات المهنة لحوكمة الشركات.

2- التدقيق الخارجي: يساعد على تحسين نوعية الكشوفات المالية والتالي اختيار المدققين الكفاء.

3 -التشريع والقوانين: تؤثر اليات على الفاعلين الاساسيين في عملية الحوكمة.

المطلب الثالث: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وتحارب بعض الدول عنها.

أولاً: الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

هناك أربعة أطراف رئيسة تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح او الفشل وتطبيق هذه القواعد وهذه الاطراف المعنية.

1- المساهمون: هم من يقومون بتقديم راس مال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريته مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار اعضاء المجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الارباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة انشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق اهداف المساهمين من خلال حسن اختيار اعضاء الادارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.²

2- المجلس الادارة: بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة الى الرقابة على ادائهم، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بان اعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

¹محمد علي جابالله، مرجع سابق، ص18

²رززار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، مداخلة مقدمة في الملتقي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وافاق)، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص9.

- واجب العناية اللازمة: ويتطلب ان يكون مجلس الادارة يقظا وحذرا وان يبذل الجهد والحرص والعناية والالزمة في اتخاذ القرار، وان يتوفر في الشركة اجراءات وانظمة كافية وسلمية وان تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والانظمة والتعليمات الموضوعة.

- واجب الاخلاص في العمل: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين وللمعاملات مع الاطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

3- الادارة: وهي المسؤولة عن الادارة الفعلية للوحدة الاقتصادية وتقديم التقارير الخاصة بالإداء الى مجلس الادارة، وتعتبر ادارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن تعظيم الارباح وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤولياتها تجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.¹

4- أصحاب المصالح: هم مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الوحدة الاقتصادية مثل الدائنين والمجهزين والعمال والموظفين لديهم مصالح قد تكون متعارضة في بعض الاحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار.²

ثانيا: تجارب تطبيق حوكمة الشركات في بعض الدول.

1: تجربة المملكة المتحدة.

نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بحيث شيئا جزءا من الثقافة السائدة داخل الشركات سواء كانت مسجلة لأسهمها ببورصة الاوراق المالية ام لا، خاصة بعدما ادت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت التسعينيات الى قيام كل من بورصة الاوراق المالية وكذلك مجلس التقارير مالية وجهات محاسبية اخرى بدراسة كيفية توفير ثقة أكبر مرة اخرى في تقارير المالية التي تصدرها الشركات.

كانت هذه البداية في مجتمع الاعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بتطبيقات الحوكمة بإجراء حوار جدي ومفتوح عن الموضوع، وقد نتج عن هذا النقاش صدور ما يسمى بتقرير كاديري CADBURY REPORT والذي يعتبر حتى الآن من اهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات على المستوى الدولي.

ويضم هذا التقرير مجموعة من البنود وهي عبارة عن توجيهات حول الممارسات السليمة واهمها.

¹ سناء عبد الرحيم، هيكل حوكمة الشركات، مذكرة الدكتوراه، جامعة بغداد، العراق، 2020، ص3.

² ابن عواق شرف الدين امين، تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والاداري تجارب دولية رائدة، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سطيف 1، العدد 3، جوان 2015، ص 148-149.

- ينبغي على مجلس الادارة ان يجمع بانتظام وان يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعالة على كل نواحي الشركة وان يتابع اعمال الادارة التنفيذية.
- يجب ان يضمن مجلس الادارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين.
- ينبغي على الاعضاء ان يوضحوا مسؤولياتهم عن اعداد التقارير المالية.
- يجب الافصاح من ناحية المديرين في تقريرهم عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.
- يجب ان يضم مجلس الادارة اعضاء غير تنفيذيين بشكل يجعل هناك توازن في المسؤوليات.
- يجب ان يكون اعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الادارة وان لا يكون لأعضاء اللجنة اي اعمال او ارتباطات اخرى تؤثر جوهريا على طبيعة عملهم الرقابي.
- يجب الافصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه الاعضاء من مكافآت، وكذلك رئيس مجلس الادارة.

الجدير بالذكر ان هذا التقرير عند اصداره عرف العديد من الاعتراضات من قبل الشركات بحجة انه يمثل اعاقات لعملياتها، الا ان تم الاصرار عليه كونه يخدم الصالح العام ويساهم في زياد ثقة المستثمرين من القوائم المالية التي تصدرها الشركات وبالرغم من ان التوصيات التي تبناها هذا التقرير تعتبر غير ملزمة للشركات المسجلة لأسهمها في بورصة لندن الا ان البورصة ترغم الشركات على ان تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات.

وفي اكتوبر 1993 ظهر ما يسمى بتقرير روتمان الذي اوصى بانه يجب على الشركات المقيدة في البورصة ان يكون ضمن تقاريرها افصاح عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة وتطبيقها للمحافظة على اصول الشركة، ولكنه اقتصر تلك المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية.¹

ظهر بعد ذلك في سنة 1995 ما يسمى بتقرير جرينبور والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها اعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين وتقوم من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والاسس التي تحدد تلك المكافآت ومدى تناسبها مع الاداء الخاص بهم، ويجب ان يشتمل هذا التقييم ايضا كبار المديرين التنفيذيين بالشركة.

وفي عام 1998 ظهر بما يسمى بالكود الموحد والذي اشتمل على جميع التوصيات تضمنتها التقارير السابقة له، وما هو جدير بالذكر ان هذا الاخير أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الاوراق المالية بلندن.

¹ ابن عواق شرف الدين أمين، مرجع سابق، ص 150.

وهذا وقد تم تعديله في سنة 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ظل الانهيارات المالية التي حدثت في الولاية المتحدة عام 2002.¹

2: تجربة اليابانية:

يأخذ النظام الياباني في الاعتبار مصالح جميع اصحاب المصلحة في فترة طويلة نسبيا. فهو يتميز بتدخل الدولة القوي في الواقع الاقتصادي. وكذا تنسيق السياسات الاستثمارية للمؤسسات في القطاعات ذات القيمة المضافة العالية، كما ان سياسات الاستثمار مبالغا فيها بالنظر للاحتياجات الحقيقية للمؤسسات، في هذا النموذج تلعب البنوك دورا مهما ومؤثرا، فالبنوك لديها القدرة على التأثير بشكل قوي على ادارة المؤسسات اليابانية، هذه القوة مستمدة من نسبة ملكيتها في هذه المؤسسات باعتبارها مصدر التمويل الاساسي. ويعتمد النموذج الياباني على مجلس ادارة واحد لإدارة المؤسسات اليابانية، ويرتكز على العناصر التالية:²

الجمعية العامة، مجلس الادارة، المديرين، مكتب المراجعين.

3: تجربة مصر:

تعد مصر من اوائل الدول في منطقة الشرق الاوسط. المهمة بتطبيق مبادئ الحوكمة حيث بدأت بخطوات نحو تطبيق الحوكمة ويمكن ابراز ذلك كما يلي:³

- عام 2001 تم تزايد الاهتمام بقواعد وتطبيقات حوكمة الشركات، واصدار عدد من القوانين واللوائح التنفيذية وتعديلاتها، وحازت عدد من التطبيقات على تقييم مرتفع.
- في عام 2002 تم الانتهاء من تقييم مدى مراعاة معايير الحوكمة في مجال المحاسبة والمراجعة، كبرنامج مشترك بين البنك الدولي وصندوق النقد.
- في عام 2003 شهدت مصر تطورا ملحوظا في مجال ارساء قواعد حوكمة الشركات، وارتفاع في المعايير التي تطبق تماما او بدرجة كبيرة مع المعايير التي لا تتم مراعاتها في مصر من 4 الى 8 معايير فقط.

¹ نفس المرجع السابق، ص 150.

² خير الدين وصيف فائزة، مراد بواشرية، مرجع سابق، ص 28.

³ عبد الحميد حميد محمد سيف، متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية، مجلة السعيد للعلوم الانسانية والتطبيقية، العدد 1، سبتمبر 2017، ص 65.

- في عام 2004 تم الانتهاء من تقييم معايير الحوكمة، وتأكيده على توحيد التقارير المالية العليا في جامعة الملك حسين الثاني عن حوكمة الشركات، وتتضمن الموضوعات الواردة في البرنامج، حقوق الملكية، والادارة، ودور الجهات التنظيمية في حوكمة الشركات، ودور البنوك في حوكمة الشركات، واللوائح والتنظيمات.

4: تجربة الجزائر:

تأسست هذه الشركة العائلية في الجزائر خلال عام 1996 لتصنيع الاغذية والمنتجات الزراعية، والتيسير نموها قررت الشركة ان تدخل شريكا في الملكية ومن بين شروط الاستثمار طلب الشريك من أن.سي.أ. روية تغيير اسلوب الحوكمة في الشركة وكانت نتيجة هذا تغيير زيادة الاستقرار والنمو في الشركة مما عاد بالنفع على أن.سي.أ. روية والمستثمر معا.

عملت أن.سي.أ. روية في تصنيع المنتجات الغذائية والزراعية خلال فترة السبعينيات من القرن الماضي، في ظل النظام الاقتصادي الاشتراكي كانت تتدخل الحوكمة في قرارات الشركة الاستثمارية كما كان اسلوب الادارة بعيدا عن الشفافية، وبحلول الثمانينيات تراخت القيود الاقتصادية الى حد ما وصلت الشركة على موافقة للتوسع لكن الدولة واصلت قيودها على طاقة تشغيل معدات الشركة. وخلال التسعينيات واجه الجبل الثاني من العائلة التحدي الرئيسي الذي يواجه العديد من الشركات العائلية، اذا لم تتوسع الشركة سيتفوق حجم العائلة عن الشركة وادرك الرئيس التنفيذي بانه سوف تكون هناك حاجة لتمويل النمو المناسب، ومن جهة اخرى من المستحيل ان يسعى للحصول على تمويل مصر في لان معدل الدين بالشركة كان مرتفعا للغاية، لذلك اتخذ قرارا شجاعا بان يدخل شركة خاصة من خارج العائلة كما اقتنع افراد العائلة في نهاية بان هذه الخطوة هي الاختيار الوحيد المجدي اقتصاديا للنمو.¹

وفي مجال قدرة الشفافية على جذب الاستثمارات لاحظ سليم عثمانى عند توليه منصب الرئيس التنفيذي في ان سي أ - روية عام 1999، بانه نتيجة لانعدام وجود قواعد ارشادية واضحة تعود الى تاريخ تأسيس الشركة فان الممارسات المحاسبية بها لا تتفق مع الممارسات مع الافضل دوليا، كما كانت بيئة السياسات الحوكمة والضرائب الباهظة سببا في عدم الافصاح التام عن معلوماتها المالية، وبما ان عثمانى كان متحمسا لدفع الشركة للتنافس على المستوى الدولي وادرك بانه لتحقيق اهداف العمل لابد من الوضع في المقدمة تأكيد الجودة وتسوية

¹فايزة بلعابد، عزوز مخلوئي، دور مستفاد من تجارب دولية رائدة في حوكمة الشركات، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جانفي 2019، ص303

العمليات مع ذوي العلاقة والشفافية مع المساهمين ، بحيث في الوقت الذي أصبح فيه عثماني رئيسيا تنفيذيا حصلت الشركة على ترخيص لتصنيع وبيع منتجات المرطبات كما حافظت العائلة على الشركة الرئيسية، والفرع الجديد نفذ أسلوب الادارة الذي يقوم على شفافية التامة ما بين العائلة والعاملين وصناديق الاستثمار والبنوك واصحاب المصالح، لكن نتيجة لسلطة الدولية كانت الشركة تعمل بأسلوب يقوده العض بدون استجابة للسوق، وفي نفس الوقت كان حجم العائلة يكبر وعلى الشركة ان تجد طريق للتوسع المريح على هذا الاساس درس عثماني شبكات التوزيع واعاد تنشيطها ونظم خط الانتاج وادخل برامج تدريب للعاملين، بحيث كانت تلك الخطوات لازمة للحصول على راس مال يمол توسع الشركة ، وفي العام الاول كان نظام العمليات الجديد صعب التنفيذ لكن في المقابل لاقت الشركة زيادة في المبيعات قدرها 50 % بسبب تحسن الاداء .

كما وضع عثماني اطارا منظما للتواصل المفتوح والدائم مع المساهمين اضافة الى تدخلهم جميعا بصورة مباشرة في قرارات الرئيسية او تبليغهم بها على الاقل، وبدون هذا التواصل المنظم ربما لم يكن باستطاعته الحصول على تأييد كافة المساهمين في الموافقة على رؤية الشركة الجديدة مما ادى في النهاية الى نجاح الشركة الحالي . تجدر الاشارة كذلك بان انجاز التقرير السنوي له اهمية في التواصل مع المساهمين والدليل منذ عام 2003 بدأت شركة ان سي ا - روية في نشر تقرير سنوي يسمح بالتواصل الواضح والفعال ما بين المساهمين والعاملين والمستثمرين والعائلة ، ولم يعد المساهمون - من العائلة في الغالب - بحاجة الاستفسار عن الارباح والخسائر او ما تقوم الشركة به لان كل شيء تم نشره بالتقرير السنوي ¹.

والتشجيع تحمل المسؤولية بالشركة تحمل رئيس كل ادارة المسؤولية عن ادارته في تقرير السنوي، كما تضمن هذا الاخير اقسام كتسويق والتمويل والبيئة الى جانب ملخصا تنفيذيا لكافة الاقسام كتبه الرئيس التنفيذي . وفي بداية كل عام كان يقوم الرئيس التنفيذي باعدا رؤيته للعام التالي مع توجيه الخطاب للمراء والمساهمين . في شكل نظرة شاملة لكيفية رؤيته لأسلوب التشغيل في الشركة بالعام القادم على المستويات الاستراتيجية والتنظيمية والتشغيلية ، و بالنسبة للمبيعات والاسهم والاتجاه الاستراتيجي كانت تتضمن الوثيقة تقييم لتوقعات العام السابق في مقابل النتائج الواقعية .

في ذلك الوقت كانت ان سي ا - روية من بين الشركات المحلية القليلة في الجزائر التي تصدر تقريرا سنويا، يتضمن خطة الشركة التوسعية ورؤيتها وارقام ارباحها وخسائرها.

¹فايزة بلعابد، عزوز مخلوفي، مرجع سابق، ص 304

ومؤشرات الاداء الرئيسية، مما جعل الشركة بصورة فريدة في هذه السوق ويخطى سابقة لمنافسيها ان تحظى بثقة المستثمرين وتجتذب استثمارات جديدة من خلال صندوق الاستثمار الخاص الاقليمي المعروف باسم (افريقيا انفست)، بحيث حسب سليم عثمانى الرئيس التنفيذي لشركة أن.سي.أ. روية لم يكن باستطاعتهم ادارة النمو السريع لولا تنفيذ سياسة الحوكمة الرشيدة للشركات، التي تقوم على الشفافية واستراتيجية التواصل المنظم مع مختلف اصحاب المصالح بما فيهم العائلة، والدليل على ذلك عندما استثمر صندوق الاستثمار الخاص خلال عام 2005 طلب تغييرات جسيمة في حوكمة الشركة كأسلوب لحماية امواله، وكانت النتيجة تغييرات مربحة لجميع الاطراف لان التعديلات اللازمة للحوكمة منحت (افريقيا انفست) ثقة اكبر في استثماره، كما حسنت أن.سي.أ. روية من هيكلها الداخلي وزادت ثقتها ووسعت راس مالها وعادت زيادة نمو الشركة بالنفع على كل من (افريقيا انفست) وأن.سي.أ. روية.

وفي مجال تسوية الخلافات ب أن.سي.أ. روية لم تتم معالجة غالبية خلافات العائلة كما ينبغي في اجتماعات المجلس بل كانت قد وضعت اجراءات للحد من الصراعات بتوثيق الوضع، وفي حالة الاختلاف على قضية ما يسجل الرئيس التنفيذي القضية والحل يكون في الخطاب الرسمي، لقد ادت هذه الخطوة البسيطة الى حل مشكلة من المشكلات الشائعة في العديد من الشركات (سواء العائلية او غيرها) بمعنى الاختلاف في وجهة النظر مع المرور الوقت يؤدي الى الاختلاف في تذكر وقائع ما حدث بالفعل.¹

عندما انضم عثمانى الى الشركة العائلية ادرك بسرعة ان نمو العائلة تجاوز في سرعته نمو الشركة، حيث قدر وجود حوالي 45 فردا من افراد العائلة، وفي غضون ستة سنوات اخرى كان من المتوقع ان يزيد العدد الى اكثر من 65 فردا، لذلك كان بحاجة لان يفكر في طرق جديدة لجذب راس مال الى الشركة مع المحافظة على دور العائلة وقدرتها على المشاركة في أن.سي.أ. روية، وبالمقابل لو الوضع ظل على حاله لادت حاجة العائلة المالية الى تضيق خناق الشركة، لذلك كانت المرحلة التالية من استراتيجية الشركة عرض بسوق المالية من 20 الى 25 % من راس مالها للتداول، لكن في نفس الوقت لدخول سوق الاوراق المالية يجب على الشركة ان تتميز بثقة السوق، وبما ساعد الشركة على اكتساب ثقة السوق التعديلات الجديدة على الحوكمة بالأخص في مجال الشفافية، اضافة الى التواصل والنقاش المتواصل ما بين افراد العائلة. و من اجل معرفة افراد العائلة بإثارة قرارات الشركة هل لها تأثير على خططهم بالبقاء في الشركة او الخروج منها، كلف الرئيس التنفيذي شخصا من العائلة - يمتنهم المحاماة -

¹فايزة بلعابد، عزوز مخلوفي، مرجع سابق ص 304.

بمراجعة وتنسيق كافة القرارات الرئيسية والخطط الاستراتيجية مع بقية افراد العائلة اضافة الى نشر المعلومات الاخرى المتعلقة بهذه العملية .

وبالنسبة للدروس الرئيسية المستفادة من هذه التجربة تتمثل فيما يلي:

- تلعب الشفافية دورا كبيرا في جذب راس مال.
- التواصل المنظم مع افراد العائلة من العوامل الرئيسية في نجاح الشركات العائلية.
- يساعد تطبيق أفضل ممارسات حوكمة الشركات في حل صراعات الاجيال المحتملة في العائلة.¹

¹فايزة بلعابد، عزوز مخلوفي، مراجع سابق ص306.

المبحث الثالث: مساهمة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية.

يتدخل نظام حوكمة الشركات من خلال ركائز الحوكمة المتمثلة في الإفصاح، إدارة المخاطر والرقابة والتي تضع استراتيجية تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية لحد منها

المطلب الأول: دور الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعد التقارير والقوائم المالية المعلنة خلاصة ما تم من عمليات وأحداث اقتصادية خلال السنة المالية، إذ يخضع أعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها تحدد البيانات التي تشملها وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وعرضها، فإدارة الشركة هي الجهة المسؤولة عن محتوياتها، فهي التي تختار الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة العمليات والأحداث الاقتصادية، وتسعى لإظهار مركزها المالي بأفضل صورة وإن يكن وضعها الاقتصادي مستقرًا لماله من تأثير مباشر على قيمة الشركة، فالمستثمرون والمقرضون والأطراف الأخرى يعتمدون على القوائم المالية المعلنة، لذلك تلجأ إدارة الشركة وتحت ظروف تشغيلية معين، وبطرق المحاسبة الإبداعية إلى التدخل في القياس والإفصاح المحاسبي، وذلك باختيار طرق وسياسات محاسبية تؤثر على الأرقام المحاسبة المفصح عنها، مستغلة بذلك المرونة المتاحة لخدمة أغراضها، بحيث تظهر بشكللا يتنافى في الظاهر مع المبادئ والمعايير المحاسبية، بحيث تضلل وتتلاعب بالأرقام المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة .

وهنا يبحث الإفصاح المحاسبي بأساليبه وطرقه عن حل لمنع مثل هذه الممارسات أو بالأحرى الحد منها إلى أدنى مستوى المعقول، ومما لا شك فيه أن أي قصور في متطلبات الإفصاح يجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية مظلمة، مما ينعكس سلباً على اتخاذ القرار من جانب المستثمر الحالي والمرقب والذي يعتبر المستخدم الأول الذي تسعى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي لتلبية حاجته.

ويلعب الإفصاح المحاسبي كركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات دوراً بارزاً في تحقيق الشفافية، ضمان جودة المعلومة المحاسبية وتجنب الفشل في اتخاذ القرارات، وكذا تخفيض حالة التأكد، وقد تعددت الآراء والدراسات التي بحثت عن كفاءة تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيلها تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

¹ أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 237

وفي إطار ذلك يمكننا تقديم النقاط التالية:

✓ ضرورة الافصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة، التبرير في حال تغييرها شريطة الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

✓ ضرورة الافصاح عن المعلومات التنبؤية التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي والاداري للمنظمة، فهذا الافصاح يفيد في الحد من الاشاعات التي تصدر من قبل بعض المنظمات، او بعض الاطراف في السوق ولكن في نفس الوقت لابد عند الافصاح عن الربح المستقبلي المتوقع من استخدام الاساليب العلمية والاحصائية في تخطيط الربح، بعيدا التقديرات الشخصية للمحاسبين للتأكد من دقة هذا المؤشر المتوقع حيث انه في بعض الاوقات عندما تفصح الادارة عن مؤشرا متوقعا للربح ستوضع الادارة ايضا في مشكلة الوفاء بهذا المؤشر.

✓ ضرورة الافصاح عن اتباع الشركة لمعايير المحاسبة الدولية.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح كلا من النتائج المالية والتشغيلية.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح اهداف وسياسات المنظمة.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح اساليب وسياسات توزيع الارباح.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح ملكية الاغلبية وحقوق التصويت.

✓ ضرورة ان يحتوي الافصاح على أعضاء مجلس الادارة وكبار المديرين والتنفيذيين ومرتباهم وحوافزهم.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح عن قيمة ومخاطرة الاصول، وعوامل المخاطرة في الاجل القريب.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح على المسائل المتصلة بالعاملين وغيرهم من اصحاب المصالح.

✓ ضرورة ان يتضمن الافصاح على هيكل وسياسات واساليب الحوكمة في الشركة.

ومهما اختلفت اراء الباحثين حول الية تطوير الافصاح المحاسبي فلا بد من وجود مجموعة من المعايير المرجعية التي يمكن تطبيقها على مخرجات نظام المعلومات المحاسبة، وبما ان الادارة عندما تلجأ الى ممارسة المحاسبة الابداعية للتأثير على مؤشر الربح ونسب توزيعه تستخدم التلاعب في عرض البيانات المالية كإحدى الوسائل الاساسية لتحقيق اهدافها بهدف ايصال رسائل خاطئة ومخالفة للواقع لمستخدمي البيانات المالية، لذلك لابد من تنظيم عملية الافصاح المحاسبي وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي¹.

¹ أمينة فداوي، المرجع السابق، ص 238-239

المطلب الثاني: دور ادارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تعتبر البيانات المالية بنودا ذات مخاطرة متعددة ومتفاوتة، ومن بين تلك المخاطر يبرز خطر التلاعب المحاسبي بنوعيه، سواء كان تلاعبا يمارس بخرق القواعد المحاسبية او ما يسمى بالغش المحاسبي، او كان تلاعبا دون خرق القواعد المحاسبية او ما يسمى بالمحاسبة الابداعية، فانه يصنف من ضمن المخاطر التشغيلية للشركة، فالارتفاع المعتمد لبند من بنود الميزانية مثل القروض يعتبر نوعا من المخاطر، كما ان ارتفاع بند من بنود قائمة الدخل بشكل كبير جدا مثل المخصصات او المصاريف الادارية يعتبر ايضا نوعا من المخاطر التي يجب على المستثمر انيعي حجمها وذلك بالرجوع الى البنود المحاسبية ومعرفة الطرق الشائعة للتلاعب المحاسبي وكذا طرق تحليل مخاطر البنود التي تظهر خارج الميزانية العمومية، وان لا يقتصر على فراءة بعض البنود وخاصة اعلانات الشركات المبدئية كالمعلومات عن ربحية السهم، صافي الربح، الربح التشغيلي، اجمالي الربح وغيرها، بل عليه ان يقرأ البيانات المالية المفصلة وان يتأكد من عدم وجود اي نوع من انواع المخاطر في البنود المالية، ويعيها بدرجة عالية من التأكد لتفادي اية مخاطر على استثماراته.

وتعتبر حوكمة الشركات ذلك النظام الرقابي المتكامل الذي يركز على عملية ادارة المخاطر التشغيلية بكافة انواعها بما فيها خطر المحاسبة الابداعية، وبالتالي الوصول الى التخفيف من حالة عدم التأكد المصاحبة لعملية اتخاذ القرارات من قبل الاطراف المهتمة، وبما ان الادارة المخاطر تعد احد الركائز الاساسية لحكومة الشركات، وفي ظل النظام السائد الادارة الشركات والناتج عن تدخل العديد من النظريات لتفسير العلاقة بين الادارة، الملاك، وبقية الاطراف المستفيدة، يجب ان تصل هذه الاطراف المختلفة الى قناعة بمستوى قدرة الشركة على التنبؤ وتحديد المخاطر التشغيلية التي قد تواجه المنشأة، في سبيل تعظيم المنافع لجميع المستفيدين وذلك من ادارة خطر المحاسبة الابداعية يتم ضبط شكل وعرض محتوى البيانات المالية، مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة فيها، وينعكس ايجابيا على تطور اداء الشركة والقيمة السوقية لها.

وحتى تستطيع الخلية المختصة بإدارة المخاطر القيام بدورها بشكل فعال، ويجب في البداية تحديد اهداف وجودها، هذه الاهداف لا يحددها فقط المديرون التنفيذيون، وانما مجلس الادارة بأعضائه المستقلة والتنفيذية، الا انه عندما تكون اهداف هذه الخلية محددة من قبل التنفيذيين فسوف تكون اداة مساعدة لها في ممارستها التي تنطوي على مجازفة كبيرة بمصير الشركة سواء في الاجل القصير او الطويل¹.

¹ ابتسام شريط، وآخرون، مرجع سابق، ص 46.

وبما أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يترتب عليها احتمال تعرض الشركة مستقبلاً لآزمات وهزات مالية وتشغيلية تنتهي في الأجل الطويل إلى التعثر والفشل المالي، فضلاً عن تحقيق قيمة مضافة سالبة وتوقع ارتفاع تكلفة التمويل، فلا بد من إدارة المخاطر أن تقوم بتحليل أثر تلك الممارسات على الشركة، وبشكل خاص أثر هذه الممارسات على المخاطر سوء تصرف الإدارة، أو مخاطر إساءة أمانة المسؤولية الإدارية، حيث يقع على عائق إدارة المخاطر العمل على تخفيضها قدر الإمكان وأن لم يكن تجنبها بالكامل وذلك على عكس مخاطر الاقتصاد التيليا تستطيع إدارة المخاطر تجنبها بالكامل.

وبشكل عام وعند إدارة خطر المحاسبة الإبداعية، على الشركة أن تنظر إلى دافع الإدارة في ممارستها من جهة، والوسائل التي تلجأ إليها الإدارة في تلك الممارسة من جهة ثانية وفي سبيل ذلك تعد الإدارة بياناتها المالية فإن إدارة المخاطر تضع استراتيجية واضحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف في الغالب إلى تحقيق الدوافع الانتهازية للإدارة، وذلك من خلال ما يلي¹:

✓ أن يحقق الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزعج بالشركة في أعمال غير مرغوبة.

✓ أن لا يكون هناك مخاطر على سير عمل الشركة وقيمتها، ولا يوجد لدى الشركة حلاً أمامها إلا العمل على التخلص من التذبذب في مؤشر الدخل.

✓ أن يتعد الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية عن القرارات التشغيلية التي تعمل على رفع مخاطر التشغيل، والمتمثلة بالأخطاء التي تتحملها الشركة نتيجة الفشل في الأداء الإدارة لمهامها بهدف تعديل فقط أرقام الدخل، وإنما لا بد أن تعتمد إدارة المخاطر على مصالح الشركة على المدى الطويل بطريقة صحيحة وسليمة.

✓ أن يتم التأكد من أسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتعد عن ارتفاع مخاطر السمعة الناتج عن وجود انطباع سلبي عن الشركة نتيجة انخفاض جودة البيانات المالية والذي قد يؤدي إلى حدوث خسائر في مصادر التمويل، أو يؤدي إلى تحويل العملاء إلى الشركات المنافسة.

¹ أحمزة بولحشيش، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استقراء دراسات سابقة، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -، 2019-2020، ص 34.

✓ ان يتم التأكد من ان الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتعد عن ارتفاع المخاطر القانونية الناتجة عن عدم اتباع الادارة للقوانين والتشريعات والمعايير المعتمدة من قبل الجهات الرقابية الصادرة بشأن اسس اعداد والافصاح في البيانات المالية.

✓ ان يتم التأكد من ان الأسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية يتعد عن التحريف والتزوير بالشكل الذي يخدم في النهاية مصلحة الادارة.

✓ الا يحتاج الاسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية الى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية اخرى.

✓ ان يتفق الاسلوب المستخدم في المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، المعايير والقوانين المحاسبية.

✓ ان تستمر الشركة في استخدام السياسات المحاسبية خلال مجموعة من الفترات المتباعدة.

✓ ان يتم التأكد من افصاح الشركة عن اسباب تغير السياسات المحاسبية المتبعة، وأثر هذا التغير، وذلك للتأكد من عدالة الافصاح والاخذ بعين الاعتبار مصالح الاطراف المتعارضة¹.

المطلب الثالث: دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

من اهم اليات الرقابة المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي:

أولاً: دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يتلخص دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الانشطة الرقابية

التالية²:

✓ التأكد من ان العمليات قد تم تسجيلها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الاصول.

✓ التأكد من ان حيازة الاصول او التصرف فيها يتم لترخيص او الاعتماد من قبل الادارة.

✓ التأكد من ان الاصول الموجودة بالدفاتر هي الاصول الموجودة فعلاً بالمنشأة واتخاذ الاجراءات اللازمة عند حدوث اختلافات بينهما.

¹ ابتسام شريط، وآخرون، مرجع سابق، ص48.

² إبراهيم العدي، رنا صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 3، 2014، ص245.

- ✓ تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف المتعارضة، ولا يسمح لأي موظف بالقيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها وحتى لا يكون هناك فرصة لتغطية أي تلاعب يمكن أن يكون قد ارتكبه في مرحلة سابقة من العملية، وبحيث يحقق كل موظف رقابة على الآخر.
- ✓ اتباع طريقة القيد المزدوج لإثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية لما لها من مزايا خاصة بالضبط الحسابي.
- ✓ استخدام الحسابات التفصيلية لتحقيق الضبط الحسابي للمجموعات المتشابهة من الحسابات الفرعية، ومن أمثلتها حساب إجمالي المدينين الذي يراقب مجموعة حسابات المدينين، والتي يضمها دفتر استاذ مساعد الدائنين.
- ✓ اعداد موازين مراجعة شهرية للتأكد من التوازن الحسابي.
- ✓ مطابقة كشوف حسابات البنوك مع حسابات البنوك بالدفاتر واعداد مذكرات التسوية اللازمة ومتابعة المعلومات الظاهرة بها.
- ✓ اتباع نظام الجرد المستمر للمخزون ومطابقة الارصدة الدفترية مع نتيجة الجرد وتحديد الفروق واسبابها.
- ✓ اتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين حيث تحصل المنشأة من الغير على شهادات تثبت صحة ارصدهم التي تظهرها الدفاتر.
- ✓ اعتماد قيود التسوية وتصحيح الاخطاء بواسطة موظف مسئول حتى لا يكون هناك فرصة امام الموظف الذي اعد هذه القيود لتغطية أي تلاعب قد ارتكبه.
- ✓ وجود نظام مستندي سليم.
- ✓ اجراء الجرد المادي للأصول بواسطة اشخاص محايدين.¹

ثانيا: دور مجلس الادارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- ليكون مجلس الإدارة فعالاً، اوضحت مبادئ حوكمة الشركات الدولية، والعديد من لوائح حوكمة الشركات على نواح لابد من الالتزام بها عند تكوين مجلس الادارة، ويمكن تلخيصها في العناصر الآتية:
- أن يحدد النظام الاساسي للشركة عدد أعضاء مجلس الادارة، على ان لا يقل عن ثلاث، ولا يزيد عن احج عشر.²

¹ محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016، ص151.

² محمد سليم درويش، دور لجان المراقبة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2009، ص69

- ان يتعين الجمعية العامة اعضاء مجلس الادارة للمدة المنصوص عليها في النظام الاساسي للشركة، بشرط ان لا يتجاوز ثلاث سنوات، ويجوز اعادة تعيين اعضاء مجلس الادارة ما لم ينص النظام الاساسي للشركة على غير ذلك.
- ان تكون غالبية اعضاء مجلس الادارة من الاعضاء غير التنفيذيين، ويخطر بين رئيس مجلس الادارة وأي منصب تنفيذي بالشركة، مثل منصب العضو المنتدب او الرئيس التنفيذي او المدير العام.
- ان لا يقل عدد اعضاء مجلس الادارة المستقلين عن عضوين، او ثلث اعضاء المجلس ايهما أكثر.
- ان يبين النظام الاساسي للشركة كيفية انتهاء عضوية المجلس، وانه يجوز للجمعية العامة في اي وقت عزل جميع اعضاء مجلس الادارة او بعضهم، وعند انتهاء عضوية أحد اعضاء مجلس الادارة بأي من طرق انتهاء العضوية، يجب على الشركة ان تخطر هيئة سوق المال وسوق الاوراق المالية المسجلة اسهمها به فورا مع بيان الأسباب التي دعت لذلك.
- لا يشغل العضو عضوية مجلس ادارة أكثر من خمس شركات مساهمة في ان واحد.
- لا يجوز للشخص ذي صفة الاعتبارية (الذي يحق له بحسب النظام الاساسي للشركة تعيين ممثلين له في مجلس الادارة) التصويت على اختيار الآخرين في مجلس الادارة.

ثالثا: دور اللجان في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تتمثل النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة، والتي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لكل مهمة من مهامها على حدة فيما يلي¹:

1- الاشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها: تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والاشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات اعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الادارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي التالية:

- ✓ مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الادارة والتأسيس الاجراءات محاسبية فعالة
- ✓ التأكد من انه تم الافصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في اعداد التقارير المالية.²
- ✓ التأكد من انه تم الافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف اثارها في التقارير المالية.

¹ مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص 371.

² محمد سليم درويش، مرجع سابق، ص 70

- ✓ التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.
- ✓ الحد من الخطر التقارير المالية الاحتمالية عن الطريق تحديد العوامل التي تقود الى التقارير مالية احتمالية وتعريفها.

2-دعم وظيفة المراجعة الخارجية: تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الامر الذي من شأنه ان يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والاطراف الخارجية في التقارير المالية وذلك من خلال دورها في:

- ✓ ترشيح وتعين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة وتحديد اتعابه.
- ✓ مساعد المراجع الخارجي في اداء مهامه والمحافظة على استقلاله.
- ✓ تحقيق التنسيق بين المرجع الداخلي والمراجع الخارجي.
- ✓ تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياته.
- ✓ مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

3-دعم وظيفة المراجعة الداخلية: يري اغلب الباحثين انه لا بد من وجود علاقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على المشكلات اعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة ولذلك يمكن تعرف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل التالي¹:

- ✓ فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومرجعتها.
- ✓ فحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها ونتائجها.
- ✓ فحص الاجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الاستراتيجية ومخاطر الاعمال.

✓ على لجنة المراجعة ان تقرر هل من الافضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء المراجعة الداخلية.

4-دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها: أكدت اغلب الدراسات ان من اهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، ويمكن ان تبين اهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة تجاه الرقابة الداخلية:

¹سمية جرمان، دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة استثنائية-، مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2017-2018، ص50.

- ✓ تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من ادارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي.
- ✓ دراسة ومناقشة خطط الادارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الاجراءات التصحيحية.
- ✓ مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والانظمة مع كل من الادارة والمراجع الداخلي والخارجي.
- ✓ دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير اجراءات العمل والنظم المحاسبية والاجراءات المالية والادارية واجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب ادخالها.
- ✓ العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5- دعم اليات حوكمة الشركات: اصدرت مؤخرا العديد من اسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي تعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الاساسية والتي تؤدي الى الحد من التقارير المالية الاحتمالية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم، وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات التالية¹:

- ✓ الرقابة على اعمال الشركة.
- ✓ الحد من اساءة استخدام مجلس الادارة لسلطته.
- ✓ تقييم قرارات مجلس الادارة جميعها.
- ✓ مشاركة المساهمين في الرقابة على الادارة.
- ✓ الاشراف على اعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.
- ✓ ان تكون التقارير المالية على مستوى عال من الافصاح والشفافية والملائمة لمستخدميها.
- ✓ التأكد من عدم وجود اي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات او عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6- ادارة المخاطر في الشركات: فضلا عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة فانه يقع على عاتقها نشاطات اضافية تتعلق بالإشراف على مخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الشركة، وذلك من خلال النقاط التالية:

¹ أرشاحماد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 102.

✓ الاشراف على الادارة المخاطر.

✓ مساعدة الادارة في تصميم استراتيجية ادارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.

✓ تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الادارة.

✓ المساهمة في فهم المخاطر لاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.

✓ فهم العلاقة بين الادارة المخاطر ككل والتقارير المالية.

✓ تقييم كفاية الرقابة على مخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

رابعا: دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

حتى تضمن جودة المراجعة الداخلية في الحد من سلوك الادارة نحو التلاعب عن الطريق المحاسبة الابداعية

لابد من توفير مجموعة من الشروط، والتي يمكن استعراضها كمايلي:

1- المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين:

اشار معهد المراجعين الداخليين الامريكي في عام 2005 الى انه من المفترض ان يتوافر لدى المراجعين

الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية، ويفترض انه كلما زادت القدرة المهنية

للمراجعين الداخليين كلما زادت مقدرتهم على اكتشاف الممارسات التي تقوم بها الادارة للتلاعب في الأرباح،

ووفقا لما اشارت الدراسات السابقة تتوقف المقدرة للمراجعين الداخليين على عدة عوامل هي¹:

التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين، الشهادات المهنية، التدريب، الخبرة، حجم قسم المراجعة، والمعرفة

بعمليات الشركة. والى جانب هذه المتغيرات فان حجم العمل المرتبط بعملية اعداد وعرض التقارير يعتبر متغير هام

لقياس المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية.

¹ احمة بولحشيش، مرجع سابق، ص34.

2-الموضوعية:

يقصد بالموضوعية تمتع قسم المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الادارية العليا وبدون تحيز. وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام في الحد من ممارسات التي قد تتخذها الادارة للتلاعب في رقم الارباح والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة. وذلك لان توفير الموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الادارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الادارة التلاعب في التقارير المالية. لذلك يمكن القول انه كلما زادت الموضوعية لقسم المراجعة الداخلية كلما انخفضت فرص الادارة لتطبيق ممارسات ادارة الارباح. وتتحدد درجة موضوعية قسم المراجعة الداخلية في اي شركة بناء على معيارين اساسيين هما:

✓ **الاستقلال التنظيمي:** اي الى من توجه تقارير المراجعة الداخلية، والذي يمنح الحرية للمراجعين الداخليين لتنفيذ مهامهم بحرية دون خوف أو حرج.

✓ **خدم القيام بأعمال تنفيذية:** والذي يجعل المراجعين ينفذون مهامهم دون تحيز.

3-جودة تنفيذ المهام:

المعيار الثالث من معايير جودة أنشطة المراجعة الداخلية هو جودة تنفيذ المهام التي تؤديها المراجعة الداخلية وتتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات اهمها التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وطاق العمل المنفذ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة، فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام المراجعة وكان نطاق العمل معقول وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم على المراجعين الداخليين بالإضافة لوجود الاداء فان ذلك يعنى ان المراجعين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات ادارة الارباح استنادا الى ان تنفيذهم لمهام المراجعة الداخلية يتم بشكل جيد.

ولأن التخطيط الجيد ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليهما حيث انهما من الامور التي تعتبرها اقسام المراجعة الداخلية من الامور التي لا يجب الافصاح عنها فسوف يكتفي الباحث بالمعيارين المتبقين (وجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام الرقابة جودة الاداء).¹

¹ محمد مطر، ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص16.

وفترض الباحث ان وجود كل منهما يعتبر مؤشر على جودة تنفيذ المهام. فالدليل يحدد الاجراءات التي يجب اتباعها في كل مهام المراجعة والخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمشورة واعداد ورفع التقارير، وبرامج رقابة جودة الاداء تتضمن العمل على المحافظة على الجودة واستمرار تحسينها.

خامسا: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق الخارجي للحد من اثار استخدام الادارة لأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي نستعرضها كالتالي¹:

1- الاجراءات التي يطبقها المدقق للحد من اثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

تهدف الادارة من اساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الايرادات والمصروفات) الى تحسين الربح بإظهار ارباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المصروفات وتخفيض الايرادات أو كليهما معا وذلك من اجل النسب المالية التي تدخل ارقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرض لاهم اجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والاجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

❖ رقم مبيعات

- **الهدف:** تهدف الادارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الاجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- **اجراء المدقق المضادة:** التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة من الاطراف ذات العلاقة بالشركة السابقة.

❖ تكلفة البضاعة المباعة

- **الهدف:** تهدف الادارة الى تخفيض البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الارباح.

¹ ليلى نجمزغار، دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية المحاسبية الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، 2015، ص58.

- اجراء المدقق المضادة: التحقق من ان صفقات البيع حقيقية ولسيت صورية.

❖ مصروفات التشغيل

- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الارباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح.
- اجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفير شروط الرسملة في ذلك المصروف.

❖ نتيجة الاعمال للأنشطة غير المستمرة

- الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على المستوى الارباح الحالية او زيادتها.
- اجراءات المدقق المضادة: تقدير إثر اغلاق الخط الانتاجي على نتيجة الاعمال واخذه بعين اعتبار.

❖ البنود الاستثنائية والبنود غير العادية

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير التشغيلية.
- اجراءات المدقق المضادة: استبعاد ارباخ تلك البنود من الربح التشغيلي.

2- الاجراءات التي يطبقها المدقق للحد من اثار المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الادارة من اساليب المحاسبة الابداعية على عناصر قائمة المركز المالي الى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخم قيم الاصول او تخفيض قيم المطلوبات او كليهما مع وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، وفيما يلي عرضا لهم اجراءات المحاسبة الابداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والاجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:¹

❖ النقدية:

- الهدف: تهدف الادارة من ممارسة المحاسبة الابداعية على النقدية الى تحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الاجنبية وعدم الافصاح عن بنود النقدية المقيدة.

- اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة اسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد واستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

❖ الاستثمارات المتداولة:

¹ معاذ بوعروج، مرجع سابق، ص 75-76.

- الهدف: زيادة او المحافظة على قيمة الاصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الاسعار المستخدمة.

❖ **الذمم المدينة:**

- الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة او زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.

- الاجراءات المدقق المضادة: طلب كشف بالذمم المالية والتحقق من نسبة المخصص الى اجمالي الذمم المدينة.

❖ **المخزون السلعي:**

- الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الاصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة اسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية.

❖ **الاستثمارات طويلة الاجل**

- الهدف: التأثير في حساب التثبيتات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة اعمالها بإظهار نصيبها في الارباح فقط دون خسائر.¹

- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من التغيير في طريقة المحاسبة على التثبيتات طويلة الاجل من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية مثلا عن طريق تقرير مدقق الحسابات والاثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

❖ **الأصول الثابتة**

- الهدف: تحسين ارباح المؤسسات بتضمينه فائض اعادة التقييم او بتخفيض مصروف الاستهلاك.

- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك.

❖ **الاصول غير الملموسة**

- الهدف: زيادة قيمة موجودات المؤسسات لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة الى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف اطفاء هذه الاصول.

- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الاسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة.

¹ معاذ بو عروج، المرجع السابق، ص 77.

❖ المطلوبات المتداولة

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.
- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من اثبات الاقساط ضمن المطلوبات المتداولة واعادة احتساب نسب السيولة.

❖ المطلوبات طويلة الاجل

- الهدف: تحسين نسب السيولة وارباح المؤسسات بتضمينها مكاسب اطفاء السندات قبل استحقاقها.
- الاجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على القرض طويل الاجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الاجل وعمل تعديلات في نسب الرفع المالي.

❖ حقوق المساهمين

- الهدف: تحسين نتيجة اعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ ارباح محققة من سنوات سابقة.
- الاجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الارباح.¹

¹باي راقداو، بلحوت رابح، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020-2021، ص38.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات بالعربية

❖ دراسة (حدادي سارة، 2020): دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية:

هدفت الدراسة إلى توضيح الجوانب المتعلقة بمفهوم المحاسبة الإبداعية ودراسة دوافعها وأساليبها، وإبراز علاقة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق بممارسات المحاسبة الإبداعية والتعرف على واقع تطبيقها في الشركات الجزائرية محل الدراسة، والوقوف على الدور الذي يقوم به محافظي الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، واعتمد الباحث في دراسته على الإحصاء الوصفي والاستدلالي اعتماداً على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية عمل قانوني ينحصر في إطار النظام المحاسبي المالي وأن الدافع الوحيد للشركات الجزائرية لممارسة المحاسبة الإبداعية هو التقليل من الربح الخاضع للضريبة وهذا ما يؤدي إلى التقليل من مصداقية وعدالة المعلومات المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال البحث والإطلاع الذي قمنا به على الدراسات السابقة، نجد أن أغلبها تناولت دراسة متغير أو متغيرين من متغيرات الدراسة فقط، في حين لم نجد أي دراسة تناولت المتغيرات الثلاثة للدراسة (الحوكمة، المحاسبة الإبداعية، جودة المعلومات المحاسبية) وقامت بوصف وتحليل العلاقة الإحصائية بينهم، حيث تسهم هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات في إبراز دور مبادئ وآليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية أو الحد منها وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى توضيح وتحليل العلاقة الإحصائية التفاعلية بين المتغيرات الثلاثة واستخلاص آثار كل من الحوكمة والمحاسبة الإبداعية المحكومة على جودة المعلومات المحاسبية، كما عملت على تشخيص الواقع العملي للحوكمة والمحاسبة الإبداعية وكذا المعلومات المحاسبية ومعايير جودة في ظل حوكمة مؤسسات التأمين.

❖ دراسة (راصدي صبرينة، 2017): أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات دراسة حالة

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية:

هدفت الدراسة إلى توضيح المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية والتعرف على أساليبها المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، ودوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة وانعكاساتها في تقييم الأداء، والتعرف كذلك على مدى ممارسات إدارات

المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية المنشورة، وأهم التوجهات والوسائل الكفيلة بكشف هذه الممارسات، وخلصت الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل في معالجة الأرقام المحاسبية والتلاعب بها من أجل التحكم في مستوى الأرباح بما يخدم مصالح بعض الأطراف في المؤسسة، وأن الهدف الرئيسي من هذه الممارسات هو التهرب الضريبي وتجنب المفاوضات مع نقابات العمال لزيادة الأجور، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لولاية بجاية تقوم بالتلاعب بأرباحها تجاه تخفيضها، ليس من أجل التجميل أو التحسين الوهمي لوضعها المالي ولكن هدف تحقيق أهداف أخرى.

❖ دراسة رقية الطيب علي أحمد (2019) بعنوان: دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر من أهم أساليب الاخبار المالي وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الأداة الرئيسية لاتخاذ القرارات الرشيدة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الاستبيان وتم تطبيقها على عينة الدراسة، تم استخدام المنهج الاستقرائي بجانب المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ضعف الوازع الديني يعتبر من أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن الحوكمة تلعب دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

❖ دراسة (ضويفي حمزة، 2015): فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي، دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم الحوكمة بشكل عام ومن منظور محاسبي، والتعرف على مدى التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح بقوائمها المالية الواردة في المعيار المحاسبي والتعرف كذلك على العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات وأثرها على كفاءة الوظيفة المالية للشركة، واعتمد الباحث في دراسته على الإحصاء الوصفي والإستدلالي اعتمادا على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS، وخلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد فصل بين منصب مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي في عينة الدراسة، أما بقية عناصر الحوكمة فهي تطبق بنسب جيدة، وأن تطبيق مبادئ الحوكمة له تأثير إيجابي على كل من مقومات الإفصاح ومؤشرات الأداء المالي، وخلصت الدراسة كذلك إلى أن تطبيق مبادئ الحوكمة يتباين في مختلف الدول حسب خصوصية بيئة الأعمال لكل دولة ولا يوجد نظام أو نموذج بعينه يمكن تطبيقه في كافة البلدان على

كافة الشركات، أما نموذج حوكمة الشركات في الجزائر فهو نموذج مغلق وذلك لعدم وجود الأسواق التنافسية التي تمارس دور الرقابة والإشراف، وممارسة مبادئ الحوكمة في الجزائر موزعة في مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات.

❖ دراسة (العابدي دلال، 2016): حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة

شركة أليانس للتأمينات الجزائرية:

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، آلياتها ومبادئها وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية، وخلصت الدراسة إلى أن شركة أليانس تلتزم بتجسيد مبادئ حوكمة الشركات بغية خلق الثقة لدى مختلف الأطراف الفاعلة مع الشركة، كما أن التزامها بمبادئ الحوكمة يساعد على توفير أرضية جيدة لإنتاج معلومات ذات مصداقية وجودة عالية، وهذا ما يؤدي إلى كسب ثقة كافة الأطراف الفاعلة مع المؤسسة ورعاية مصالحهم.

❖ دراسة (سبعية ناهد، 2021): دور حوكمة الشركات في الحد من سلبات المحاسبة الإبداعية على موثوقية

البيانات المالية:

هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدراسة التطبيقية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (أوماش-بسكرة)، وأجراء مقابلة مع بعض موظفي المؤسسة، وتحليل قوائمها المالية.

وتوصلت الدراسة الوجود دور كبير ومهم مختلف اليات حوكمة شركات، حيث تم اقتراح مصلحة للمراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي لمؤسسة، كونها أداة رقابة فعالة ومهمة فيمنع التلاعب بجميع أنواعه وغير موجودة بالمؤسسة، كما توصلت الدراسة القيام المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال السنوات (4102، 4102 و 4102)، بغرض تخفيض الربح، حيث تم قياسها باستخدام نموذج جونز المعدل، ومن خلال تحليل المعطيات نجد أنه هناك اختلاف كبير في البيانات المالية بين ما هو حقيقي وما هو غير حقيقي، وهذا يرجع الى أهداف المؤسسة الخاصة من خلال استخدامها للمحاسبة الإبداعية.

❖ دراسة (بغداد محمد، 2022): دور آليات الحكومة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات

محاسبة في مؤسسات التأمين:

تهدف هذه الدراسة الى بيان دور آليات الحكومة في تأطير او الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين مع محاولة تشخيص الواقع العلمي للحكومة والمحاسبة الإبداعية وكذا المعلومات المحاسبة ومعايير وجودتها في ظل حكومة مؤسسات التأمين وصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج الهامة، من أبرزها، أولاً وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية قوية بين آليات الحكومة والمحاسبة الإبداعية، ثانياً وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية قوية بين المحاسبة الإبداعية المحكومة وجودة المعلومات المحاسبية وهذا ما تؤكده قيمة معامل الارتباط R الذي بلغ 99% في عينة الدراسة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

❖ دراسة " Jaiswall، 2006، ، البند " بعنوان : " تقييم المخزون : المحاسبة الإبداعية تتطلب فاعلية حوكمة

الشركات ":

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان آثار تغيير طرق تقييم المخزون في إطار المحاسبة الإبداعية على ربحية الشركة، بحيث أكدت أن الاختيار في طرق تسعير المخزون لا يغير من واقع الأحداث الاقتصادية لمشاركة ولكنه يؤثر على الضرائب من جهة وعلى قيمة الأرباح المحتجزة من جهة أخرى، ويمتد ذلك التأثير إلى قيمة صافي الدخل وتوزيعه على المساهمين في شكل أرباح، وبالتالي تظهر خطورة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير طرق تقييم تماشياً مع أغراض الإدارة في ذلك، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور حكومة الشركات، كذلك من خلال تحسين أداء كلا من لجأ المراجعة والمحليين الماليين، بحيث يمكن لكل منها المتابعة المستمرة للمخزون ومعدل ربحية لسهم تفادياً لتقديم انطباع مظلّل في تسعير مخزن الشركة عن طريق المحاسبة الإبداعية.

❖ دراسة FRANK YU 2006(بعنوان: آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح):

هدفت الدراسة إلى توضيح آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح، حيث تم اختيار العلاقة بين حوكمة الشركات وبين إدارة الأرباح، ولقد وصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تركز على العوامل الداخلية للحوكمة مثل التركيز العالي للمساهمين وتركيز مجلس الإدارة فإنها تقوم بإدارة الأرباح بشكل أقل، في حين أنه في حالة التركيز على العوامل الخارجية للحوكمة بشكل قوي فإن الشركة تقوم بإدارة الأرباح بشكل أقل، وأشارت الدراسة أن إدارة الأرباح ليست المحرك الرئيسي بين طرفي الملكية والحوكمة.

❖ دراسة (Julie , 2001): اهتمت الدراسة بأثر مقدار الإفصاح الإجمالي عن عناصر حوكمة الشركات على التغيرات المالية في التقارير المالية في شركة فيليب:

خلال الفترة بين 1992م-2000م قبل أربعة سنوات من اشتراط ضرورة الإفصاح عن عوامل الحوكمة من قبل لجنة البورصة الاسترالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم عناصر الحوكمة التي تم الإفصاح عنها في التقارير المنشورة للشركة خلال تلك الفترة تمثل لجنة المراجعة، النظام الشركة الأخلاقي، تكوين المجلس، المكافأة للمجلس والإدارة، اللجان للتنفيذية، الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة ولجانه، التقرير والإشراف المالي.

❖ **Ali DARDOUR, L'INFLUENCE DE LA GOUVERNANCE ET DE LA PERFORMANCE SUR LA REMUNERATION DES DIRIGEANT ;le rôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées, En vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, UNIVERSITE .TOULOUSE, France, 2009**

لقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة معرفة نوع تأثير آلية حوكمة الشركات وكذا الأداء على التعويضات ومكافآت المديرين التنفيذيين من خلال مجموعة من الشركات الفرنسية، ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي قصد وصف حوكمة الشركات وكذا الأداء وتعويضات المديرين التنفيذيين، كما اعتمد في ذلك على أسلوب الاستبيان والمقابلة من أجل الوقوف على آراء أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، النتائج المتوصل إليها كالتالي.

- العلاقة بين مستوى الاداء ومستوى مكافآت المديرين التنفيذيين متغيرة من شركة إلى أخرى في بعض الأحيان متناقضة
- علاقة الحوكمة الشركات بمكافآت المديرين التنفيذيين علاقة طردية في أغلب الأحيان

❖ دراسة (2018) EkeretteAkpanuko and Ntiedo John Umoren بعنوان:

Entitled the Intfluence of creative accounting on the credibility of "
"accounting reports

"تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المحاسبية" تهدف هذه الدراسة إلى ابراز مدى تزويد المساهمين والأطراف المهتمة بالأخبار بالتقارير المالية والإفصاحات المحاسبية تحتوي على معلومات موثوقة للسماح باتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة والتقييم الحقيقي للشركات، كان الترقب المفترض الفشل هذه التقارير في الارتقاء إلى

مستوى التوقعات هو المحاسبة الإبداعية. وترى معظم الدراسات أن هذه الممارسة غير أخلاقية وينبغي وقفها، بينما يعترف آخرون بأنه كممارسة ضرورية ومشروعة. وتهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى إسهام هذا الإبداع في إخفاقات المؤسسات، وتحديد الدوافع لهذه الممارسات والتحديات التي تواجه الإبلاغ الحقيقي والعادل والإفصاحات الشفافة.

❖ Abiola (2012) دراسة بعنوان: "Corporate Governance in Nigerian Banking"

"Sector and Relevance of Internal Auditors"

"حوكمة الشركات في قطاع المصارف النيجيرية وصلتها بالمدققين الداخليين" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية المدققين الداخليين في القطاع المصرفي النيجيري في ضوء تجارب حوكمة الشركات، من خلال تحديد المدى الذي يستخدم به مدققي الحسابات مبادئ حوكمة الشركات في عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتأثير ذلك على الهيكل الإداري للشركة، كما هدفت إلى دراسة تأثير هيكل حوكمة الشركات على تقييم المخاطر والرقابة الداخلية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع الأسلوب الاستكشافي القائم على إجراء المقابلات لشخصية، حيث قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع (23) مدقق داخلي في " (9) مصارف نيجيرية، وطرح عليهم (10) أسئلة مستمدة من الأدب النظري، ودليل حوكمة البنك المركزي والقوانين والأنظمة المستخدمة. وتوصلت الدراسة إلى وجود ضعف بنظام. حوكمة الشركات، وأن الإدارة التنفيذية في المصارف تحظى بالأثر الأكبر بدلا من مجلس الإدارة. كما أظهرت النتائج أن وظائف التدقيق الداخلي، ونطاق عمله، وغاياته تطورت بشكل كبير وملحوظ منذ منتصف القرن الماضي، حيث لم تعد وظيفة التدقيق الداخلي تقتصر على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية، وإنما تمثل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية، كذلك بينت الدراسة أن الوظائف الحديثة للرقابة الداخلية تسمح بالتدخل في عملية إدارة المخاطر، فالرقابة الداخلية يمكن أن تتواجد في جميع مراحل هذه العملية بهدف توفير تأكيد بأن المخاطر الناتجة عن الأحداث السلبية سوف يتم تحديدها، وتقييمها باستخدام طرق كمية ملائمة وكافية.

❖ دراسة (Joshua, Joshua and Tauhid , 2013):

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أداء إيداع الأموال في البنوك النيجيرية باستخدام مجمل الأرباح، والربح بعد الضريبة وصافي الأصول وفعالية تطبيق حوكمة الشركات وعلاقتها بهيكل مجلس الإدارة وكيفية تأثيرها على الأداء المالي للشركة خاصة إيداع الأموال في البنوك بالتطبيق على عينة من البنوك في

نيجيريا، وتوصلت الدراسة إليه أنه لا يوجد تأثير كبير على إيداع الأموال في البنوك النيجيرية من حيث مجمل الأرباح والربح بعد الضريبة والأصول وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هيكل مجلس الإدارة والأداء المالي.

المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على باقي الدراسات السابقة.

ما يميز الدراسة الحالية على دراسات بعد استعراض للدراسات السابقة في الجزء اول والثاني نجد أن هذه الدراسات عالجت موضوع الحوكمة الشركات أو أحد العناصر المرتبطة بها سواء من ناحية العلاقة أو الأثر بالأداء المالي مرة أو اتخاذ قرارات المالية والاستثمارية دون اللجوء إلى دورة كل آلية داخلية والعلاقة التي تربط، ومدى فعاليتها في الحد ممارسة المحاسبة الإبداعية.

لهذا فقد درسنا في بحثنا دور حوكمة الجيدة في الحد من ممارسات محاسبة الإبداعية، كما قمنا بدراسة استبائية شملت عدة مكاتب من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ودكاترة في محاولة الوقوف على حوكمة الجيدة للحد من ممارسات محاسبة الإبداعية.

كما يمكن القول أن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات سابقة هو ندرة الدراسات التي تربط بين متغيرات الدراسة المتمثلة في تساهم حوكمة شركات بالمحاسبة الإبداعية كمتغير مستقل وآخر متغير تابع بالإضافة إلى اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الفترة الزمنية والعينة المستهدفة

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستخلص ما يلي:

- ✓ ان المحاسبة الإبداعية في الغالب هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات عما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معد هذه البيانات.
- ✓ ان اهم اهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والاهداف، وهناك العديدة من الاساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- ✓ تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية عملية صعبة ومعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
- ✓ يمكن لركائز حوكمة الشركات ان تضع استراتيجية للتصدي لمحاولات تظليل البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية سعيا منها لتفادي وقوع الشركة في الازمات.
- ✓ أن مصطلح حوكمة الشركات يعد المفهوم حديث ويعود سبب ظهوره الى انفصال الملكية عن الادارة وذلك بعد سلسلة الازمات التي مست بالعديد من اقتصاديات دول العالم، وكذا الانهيارات التي تعرضت لها كبري الشركات والناجحة عن الفساد وسوء التسيير والتي احدثت خسائر بمليارات الدولارات وفي هذا الإطار تبذل العديد من الجهود الدولية والمحلية من طرف الهيئات والمنظمات الدولية، وذلك تطبيقا لمبادئ الحوكمة.

الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للحوكمة الجيدة والأليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول حوكمة الجيدة في الحد من ممارسات الإبداعية وذلك من خلال وجهة نظرا أكاديمية متمثلة في الاساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظ الحسابات والخبراء المحاسبون، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الاسئلة والتي تجسدت من خلال استمار الاستبيان التي يمكن من خلالها الاجابة على الفرضيات وذلك بالاستعانة برنامج (spss)، حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين كالآتي:

المبحث الاول: طريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الاول: طريقة المستخدمة في الدراسة.

تعتبر الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة الحالة من الاهمية من خلالها يتنسى للباحث ان يبين او ينفى فرضياته عبر نتائج المتوصل اليها ويعالج الاشكال المطروح فكما كانت البيانات المستخدمة ذات مصداقته من حيث جمعها ودراستها وتحليلها كلما كان لهاته دراسة قيمة علمية.

المطلب الاول: ثبات صحة العينة.

نتطرق في هذا المطلب الى التعريف بالطريقة المستخدمة في الدراسة من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ووصف خصائصها.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

جدول رقم (1): مجتمع وعينة الدراسة.

البيان	العدد	النسبة مئوية
الاستثمارات الموزعة	80	%100
الاستثمارات المسترجعة	65	85%
الاستثمارات الملغاة	5	6%
الاستثمارات المفقودة	15	18%
الاستثمارات الصالحة للدراسة	60	72%

المصدر: من اعدادا الطلبة بناء على مخرجات spss

مجتمع الدراسة هو وصف للعدد الاجمالي 80، قمنا بطريقة عشوائية باختيار عينة للإجابة على استمارة استبيان تم توزيعها على 80 فرد، استرجع منها 65 استمارة ما يعادل 0.81، بحيث تم الغاء منها 5 استمارات اي بما يعادل تقريبا بنسبة 0.06 وتم فقد 15 استمارة صالحة للدراسة ما يعادل تقريبا نسبة 0.72 من الاستثمارات المسترجعة.

المطلب الثاني: تحليل صحة العينة.

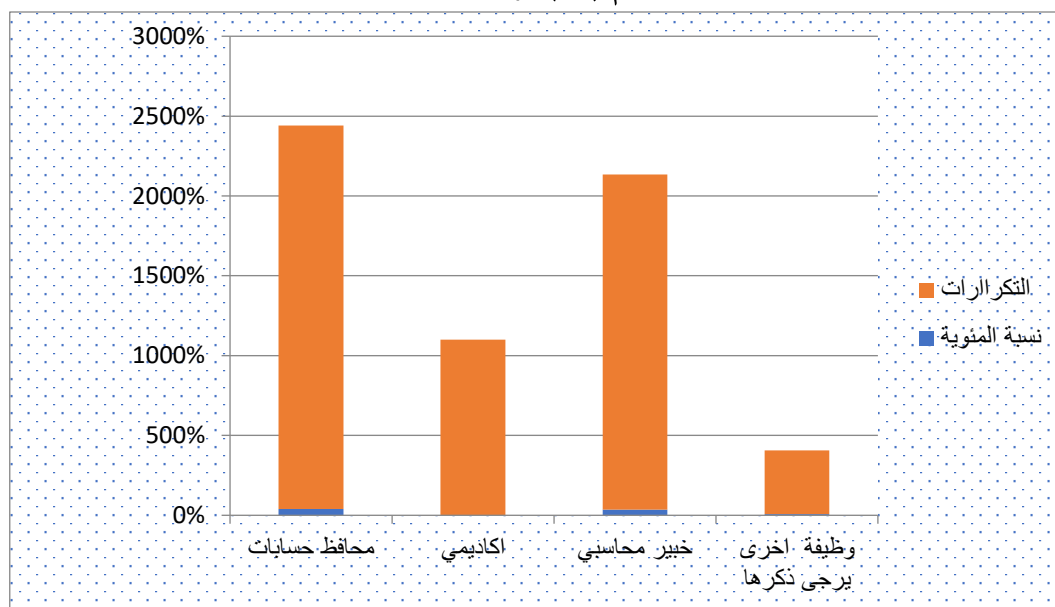
أولاً: الوظيفة الممارسة.

جدول رقم(2): الوظيفة الممارسة.

وظيفة الممارسة	التكرار	النسبة مئوية
محافظ الحسابات	24	40%
خبير المحاسب	11	18.3%
أكاديمي	21	35%
وظيفة اخرى يرجى ذكرها	4	6.7%
المجموع	60	100%

المصدر: من اعدادا الطلبة بناء على مخرجات spss

شكل رقم (03): وظيفة ممارسة.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل البياني يتضح لنا توزيع افراد العينة حسب وظيفة الممارسة للنسبة الاكبر لفئة وظيفية محافظي الحسابات بنسبة 0.40 ثم وظيفة اكاديمي بنسبة 0.35 ثم خبير محاسبي بنسبة 0.183 ثم وظيفة اخرى يرجى ذكرها بنسبة 0.067 .

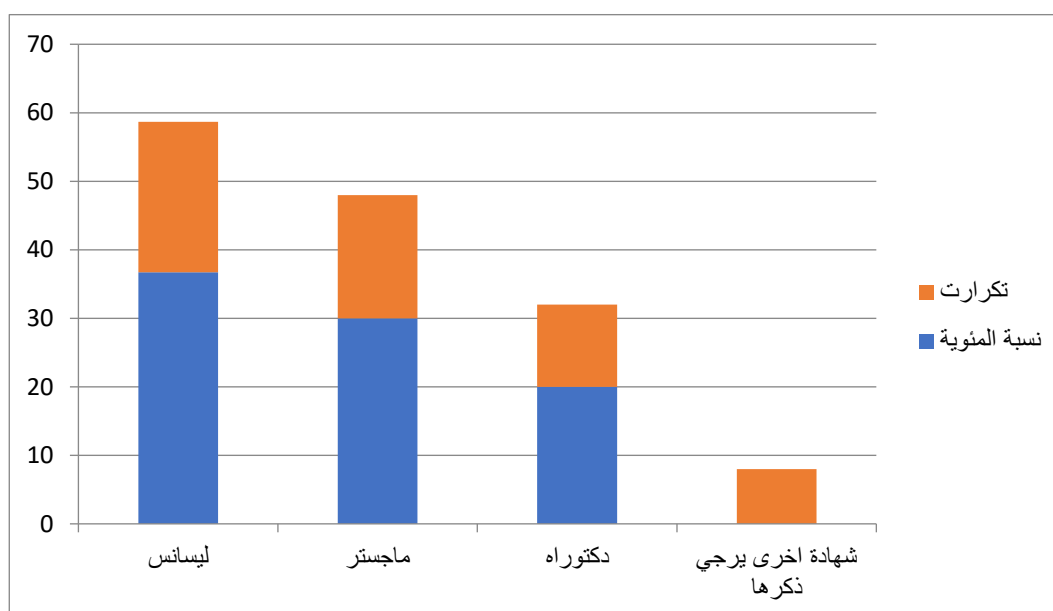
ثانيا: المؤهل الأكاديمي.

جدول رقم (3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي.

المؤهل الأكاديمي	تكرارات	النسبة مئوية
ليسانس	22	36.7%
ماجستير	18	30%
دكتوراه	12	20%
شهادة اخرى يرجى ذكرها	8	13.3%
مجموع	60	%100

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات Spss

شكل رقم (04): يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات SPPS

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة، حيث غالبيتهم ليسانس بنسبة 0.40 تليها فئة مستوي ماجستير بنسبة 0.30 ويليها دكتوراه بنسبة 0.12 ويليها شهادات اخرى بنسبة 0.067.

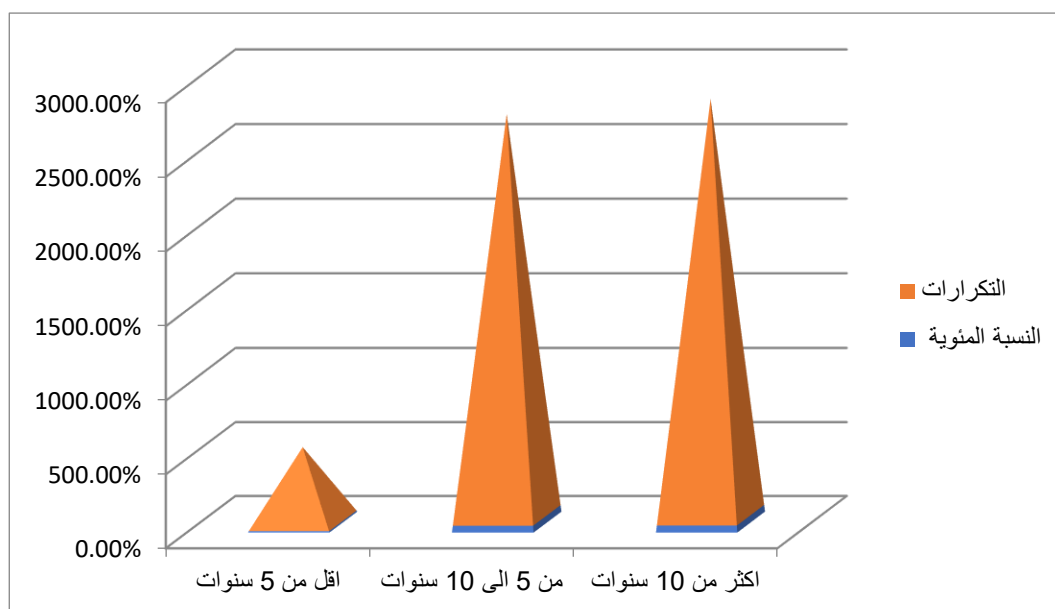
ثالثا: الخبرة المهنية.

جدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

عدد سنوات خبرة	التكرارات	النسبة مئوية
اقل من 5 سنوات	5	8.3%
من 5 الى 10 سنوات	27	45%
اكثر من 10 سنوات	28	46.7%
مجموع	60	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات Spss

شكل رقم(05): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على المخرجات spss

من خلال الجدول وتمثيل يتضح لنا التوزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد ان فئة الاكبر هي من 5 الى 10 سنوات بنسبة 0.45، واحتلت المرتبة الثانية فئة أكثر من 10 سنوات بمقدار 0.467، لتأتي في المرتبة الثالثة فئة اقل من 5 سنوات بنسبة 0.083

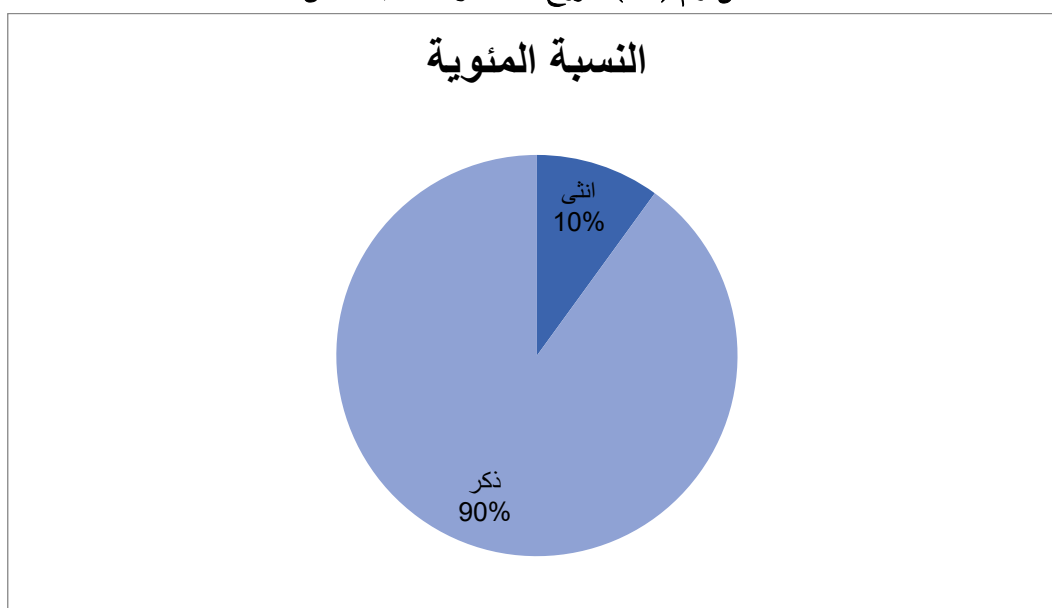
رابعاً: الجنس.

جدول رقم(5): يمثل توزيع افراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
انثي	6	10%
ذكر	54	90%
مجموع	60	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات Spss

شكل رقم (06): توزيع العينة افراد حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات Spss

من خلال جدول ودائرة النسبية نجد ان اغلب افراد العينة من فئة الذكور بنسبة 0.90، وهذا مايرجع الى

اهمية هذه الفئة في مجال المحاسبة، حين بلغت النسبة الاناث حوالي 0.10

المطلب الثالث : ثبات وتحليل إحصائي للاستبيان

أولاً: اختبار وصدق العينة طريقة ألفا كرونباخ.

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات حيث يأخذ هذا المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذ كان هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذ كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي واحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة المتوسط إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.
- يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

جدول رقم (6): توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	12	0.40	0.68
المحور الثاني	12	0.69	0.87
المحور الثالث	10	0.67	0.78
الاستبيان الكلي.	34	0.60	0.83

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على مخرجات spss

وبالاعتماد على قاعدة البيانات التي تم تحليلها بواسطة برنامج spss تم التحصل على ألفا كرونباخ وبحساب الجذر التربيعي له تحصلنا على قيم أكبر من 0.5 لكل عنصر من عناصر المتغيرين والملاحظ أنه مقبول جداً.

ثانياً: التحليل الوصفي الاستبيان.

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوت الإجابات حسب التسلسل للأسئلة المتدرجة في الاستبيان، ثم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

- الإجابة على أسئلة المحور الأول: المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (7): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحاسبة الإبداعية.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.05	1.71	1-تعتمد الشركة على الثبات في الاستخدام السياسات المحاسبة من فترة إلى أخرى.
موافق	1.26	2.03	2-تعتمد الشركة على إرساء شفافية والإفصاح غرض زيادة الموثوقية في بيناتها الصادرة.
موافق	1.35	2.18	3-تعتمد الشركة على إرساء شفافية والإفصاح غرض زيادة الملائمة في بيناتها الصادرة.
موافق	0.97	1.88	4-تلتزم الشركة في تقييم أصول المدرجة في الميزانية على مبدأ تكلفة التاريخية.
موافق	1.30	2.08	5-يتم تسجيل عملية تخص إيراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلاً.
موافق	0.88	1.83	6-يتم تحقق من كل أصول الموضوعية في القوائم الخاصة بالشركة.
موافق بشدة	1.02	2.21	7-ترون أن هنالك ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
موافق	1.45	2.76	8-تعتمد الشركة على تعديلات محاسبة غير صحيحة لتحسين مركزها المالي.
موافق بشدة	0.61	1.58	9-من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.
موافق بشدة	1.39	2.91	10-من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
موافق	1.03	2.06	11-من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.
موافق	1.19	2.45	12-من أساليب المحاسبة الإبداعية تملك أصول شركة تابعة بطريقة(دمج حقوق القيم الدفترية ثم يسعها تحقق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات Spss

وحتى تؤكد النتائج الغرض البحثي وهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليل حسب أهمية وحسب توجيه الأغلبية من الأفراد العينة الاستجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كالتالي:

- في عبارة الأول بلغ متوسط حسابي $1.71 < 2.14$ مما يدل على أن الأغلبية عينة توافق على أنها تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- في عبارة الثانية بلغ متوسط حسابي $2.03 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والإفصاح لغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة.
- في عبارة الثالثة بلغ متوسط حسابي $2.18 < 2.14$ مما يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والإفصاح لغرض زيادة الملائمة في بياناتها الصادرة.
- في عبارة الرابعة بلغ متوسط حسابي $1.88 < 2.14$ مما يدل على أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية.
- في عبارة الخامسة بلغ متوسط حسابي $2.08 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتم تسجيل عملية تخص إيراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا.
- في عبارة السادسة بلغ متوسط حسابي $1.83 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتم تحقق من كل أصول القيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة.
- في عبارة السابعة بلغ متوسط حسابي $2.21 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه ترون ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية أحيانا.
- في عبارة الثامنة بلغ متوسط حسابي $2.76 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي.
- في عبارة التاسعة بلغ متوسط حسابي $1.58 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.
- في عبارة العاشرة بلغ متوسط حسابي $2.91 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه من الدوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
- في عبارة أحد عشر بلغ متوسط حسابي $2.06 < 2.14$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.

- في عبارة اثنا عشر بلغ متوسط حسابي $2.14 < 2.45$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على انه من أساليب المحاسبة الإبداعية تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق القيم الدفترية ثم يسعها تحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.

جدول رقم(8): نتائج الآراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحكومة الشركات (بعد مجلس الإدارة)

الدرجة	الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.02	1.65	1- يتميز مجلس الإدارة شركة بالاستقلالية في أداء مهامه.
موافق	1.36	1.91	2- يعمل مجلس الإدارة على المراقبة الفعالة لسلوك الإدارة.
موافق بشدة	0.83	1.8	3- يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح بها.
موافق بشدة	1.17	2.06	4- يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة.
موافق	1.09	1.85	المتوسط العام للعبارات مجلس الإدارة

المصدر: إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاه عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمجلس الإدارة حيث بلغ المتوسط الحسابي (1.85) والذي يقع بين (1.65) و (2.06) كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثانية من الفئات ليكارت الخماسي وهي فئة التي تؤشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا موافقة أغلبية أفراد عينة حول مجلس الإدارة وهذا ما يؤكد الانحراف معياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الإجابات من أفراد عينة حيث بلغ الانحراف معياري العام (1.09)

حتى تؤكد النتائج الغرض البحثي وهدف الذي يراد الوصول إليه وقمنا بتحليلها حسب أهمية وحسب توجيه أغلبية من أفراد عينة استجابات التي تعكسها لانا متوسطات الحسابية وهي كالتالي:

- في عبارة الأولى بلغ متوسط حسابي $1.65 < 1.85$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتميز مجلس الإدارة شركة بالاستقلالية في أداء مهامه.
- في عبارة الثانية بلغ متوسط حسابي $1.91 < 1.85$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعمل مجلس الإدارة على المراقبة الفعالة لسلوك الإدارة.
- في عبارة الثالثة بلغ متوسط $1.8 < 1.85$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة وأطراف أصحاب المصالح بها،

- في عبارة الرابعة بلغ متوسط حسابي $1.85 < 2.06$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه يقدم مجلس الإدارة معلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة.

جدول رقم(9): نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (بعد مراجعة الداخلية)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.14	2.23	1- تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم.
موافق	0.67	1.53	2- تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة.
موافق	0.85	1.68	3- تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية إعداد القوائم المالية.
موافق بشدة	1.27	2.4	4- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
موافق بشدة	0.98	1.96	المتوسط العام لعبارات لجنة المراجعة.

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالمراجعة الداخلية حيث بلغ متوسط الحسابي (1.96) والذي يقع بين (1.53) وأقل من (2.4) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول المراجعة الداخلية، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري (0.98).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في عبارة الأولى بلغ متوسط الحسابي $1.96 < 2.33$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم.
- في عبارة الثانية بلغ متوسط الحسابي $1.96 < 1.53$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة.
- في عبارة الثالثة بلغ متوسط الحسابي $1.96 < 2.4$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تشرف لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح وموثوقية إعداد القوائم المالية.

- في عبارة الرابعة بلغ متوسط الحسابي $1.96 < 2.4$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

جدول رقم (10): نتائج آراء عينة الدراسة حول الآليات الداخلية حوكمة الشركات (بعد لجنة المراجعة)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	0.59	1.43	1- تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم.
موافق	0.56	1.55	2- تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة.
موافق بشدة	1.03	1.81	3- تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية إعداد القوائم المالية.
موافق بشدة	0.81	1.75	4- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
موافق بشدة	0.74	1.63	المتوسط العام لجنة المراجعة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة لجنة المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (1.63) والذي يقع بين (1.43) وأقل من (1.81) كما أن هذا المتوسط يقع الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة توافق بشدة والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول لجنة المراجعة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.74).

حتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة استجابات التي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

- في عبارة الأولى بلغ المتوسط الحسابي $1.63 < 1.43$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم.
- في عبارة الثانية بلغ المتوسط الحسابي $1.63 < 1.55$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة.
- في عبارة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي $1.63 < 1.81$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية إعداد القوائم المالية.
- في عبارة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي $1.63 < 1.75$ مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على أنه تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

الفصل الثاني دور الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (11) نتائج آراء عينة الدراسة حول استخدام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.11	1.86	1-تسبب المعايير المحاسبية الدولية القديمة في ظهور المحاسبة الإبداعية،
موافق	0.9	1.56	2-يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصادقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات ليتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين.
موافق	1.06	1.73	3-أن اكتشاف جميع التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مدقق الحسابات.
موافق	1.21	1.98	4-المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية.
موافق	1.10	1.8	5-أن عملية التدقيق توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة الممارسات.
موافق	0.90	1.7	6-توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرية، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات ضمان لحسن الإنجاز
موافق بشدة	0.85	1.8	7-أهمية استقلال لجنة المراجعة بحيث يكون أعضاؤها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، لكي تستطيع هذه اللجان ممارسة مهامها وتقديم تقارير بكل حياد.
موافق	1.20	2.26	8-يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى ولم يكون محترفون في الأمور المحاسبية.
موافق	1.15	2.08	9-إن اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة دون تدخل الجمعية العامة للشركة يساهم في كشف التلاعبات.
موافق	0.67	1.51	10-تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية.
موافق	1.12	1.82	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

يظهر الجدول أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة باستخدام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (1.82) والذي يقع بين (1.56) وأقل من (2.26) كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الأولى من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة

موافقوا التي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول استخدام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (1.12).

وحتى تؤدي النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه أغلبية من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (1.12).

- في عبارة الأولى بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.86$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه تسبب المعايير المحاسبية الدولية القديمة في ظهور المحاسبة الإبداعية.
- في عبارة الثانية بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.56$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصادقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات ليتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين.
- في عبارة الثالثة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.73$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه اكتشاف جميع التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مدقق الحسابات.
- في عبارة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.98$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية.
- في عبارة الخامسة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.8$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه عملية التدقيق توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة الممارسات.
- في عبارة السادسة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.7$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات ضمانا لحسن الإنجاز.
- في عبارة السابعة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 1.8$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق بشدة على أنه أهمية استقلال لجنة المراجعة بحيث يكون أعضاؤها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، لكي تستطيع هذه اللجان ممارسة مهامها وتقديم تقارير بكل حياد.
- في عبارة الثامنة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 > 2.26$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى ولم يكون محترفون في الأمور المحاسبية.

- في عبارة التاسعة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 < 2.08$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة دون تدخل الجمعية العامة للشركة يساهم في كشف التلاعبات.
- في عبارة العاشرة بلغ المتوسط الحسابي $1.82 < 1.51$ مما يدل على أنه أغلبية أفراد عينة توافق على أنه تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع من مواضيع المحاسبة والمتعلقة بالدور الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية حيث الحوكمة الشركات لها الازمات المالية المختلفة التي مست كبري شركات العالم وبالتالي هذا ما يلزم من تخطيط فعال لمواكبة النمو السريع في جميع المجالات فان استخدام الحوكمة الجيدة لمنع حدوث مثل هذه الازمات، وفي هذه الدراسة يجب ان نجد الحلا للحد منها من خلال بعض ممارسات المحاسبة او ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتي من خلالها يمكن تجنب الازمات والافصاح الذي يهدف الى تفعيل الشفافية وتجنب حالات عدم التأكد والرقابة كاهم الركيزة تشمل مجموع الاليات الداخلية والخارجية.

❖ اختبار صحة الفرضيات:

انطلاقا من طريقة معالجة التبعات المتعددة والتي جمعت بين دراسة النظرية والتي ركزنا من خلالها على ثلاثة فرضيات اساسية توصلنا اثناء اختبار الفرضيات الى النتائج التالية:

- 1_ صحة الفرضية الاولى المتعلقة بالنموذج الحوكمة المتبع والبيئة التي تعمل فيها الشركة يؤثر على ان اليات تطبيق ونجاح حوكمة الشركات وهذه تحقق على الحفاظ على مختلف الحقوق الخاصة بأفرادها وبما يخص حقوق اصحاب المصالح من خلال اعطاء مجلس الادارة مختلف المسؤوليات ولصلاحيات.
- 2_ الفرضية الثانية المتعلقة بالتطبيق الجيد لمبادئ حوكمة تساهم الى الحد الكبير في الحد من ممارسات محاسبة الابداعية وهذا قد يحقق الى التركيز حوكمة الشركات على التأثير في طبيعة العمل وذلك من خلال مجموعة من القضايا الاساسية التي لها الحد من مجلس الادارة التنفيذية من ممارسة اي نوع من الاجراءات المحاسبية المتحيزة وتطبيقها لحد من ممارسات محاسبة الابداعية.
- 3_ الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحاسبة الابداعية تعد احدى المجالات الحديثة في المحاسبة الا ان اراء الباحثين لها من خلال كونها وسيلة التلاعب في المعلومات المالية وهذا يحقق ان المحاسبة الابداعية لها تطور كبير من خلال ظاهرة التهرب الضريبي، تسبب تظليل لقائي القوائم المالية ولتقارير المالية.

❖ النتائج المتوصل اليها:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- تعتبر حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والقوانين التي تحكم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة، وعليه فهي تسعى لتحقيق السلوك الاخلاقي، والشفافية، الاستقلالية، المساءلة، العدالة، والمساواة، وكذا المسؤولية الاجتماعية.

- على الرغم من ان الممارسات المحاسبة الابداعية تحقق منافع في المدى القصير، الا انها قد تؤدي الى المشاكل خطيرة للشركة في المستقبل اهمها: تخفيض قيمة الشركة، اخفاء مشاكل، الادارة الدنيا.
- تطبيق مبدأ الافصاح والشفافية يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- تطبيق دور اصحاب المصالح يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- الابعاد الاخلاقية للمحاسبة الابداعية يتنافى مع قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة.

❖ الاقتراحات والتوصيات:

- انطلاقا من هذه النتائج يمكننا تقدم جملة من التوصيات والاقتراحات وهي فيما يلي:
- نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين وغيرها من الشركات.
- تعميم فكرة تطبيق حوكمة الشركات على المؤسسات في القطاعين الخاص والعام.
- الترويج لتطبيق الحوكمة الشركات، من خلال تخصيص جائزة لأحسن تطبيق لحوكمة الشركات، وكذلك اقامة الندوات والمؤتمرات العلمية والغير علمية حولها.
- نوعية جميع الاطراف بمخاطرة ممارسات المحاسبة الابداعية وتوحيد جميع الجهود للحد منها.
- تخصيص مخابر بحث عملية للبحث حول سبل من ممارسات المحاسبة الابداعية السعي الى ادراجها كتخصص بالجامعات والمعاهد الجزائرية.
- تقليل البدائل التي تتحياها المحاسبة الخاصة التي تستغل في ممارسات المحاسبة الابداعية.
- اتخاذ اجراءات ردعية فيما يخص ممارسي محاسبة الابداعية في حال اكتشافها، وهذا تفاديا لتفشي مثل هذه الظاهرة في مختلف الشركات، وحماية لحقوق اصحاب المصالح.
- الالتزام بقواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات.

❖ افاق الدراسة:

جاء منا في اثناء الرصيد المعرفي لهذا البحث ان نقترح المواضيع التالية في شكل اشكاليات:

- ✓ ماهي اليات المعتمدة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟
- ✓ كيف تلعب لجان المراجعة دورها خاصة في الحد من ممارسات محاسبة الابداعية؟

قائمة المراجع

أولاً- الكتب:

- 1- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2014.
- 2- بن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2017.
- 3- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اصدار اتحاد المصارف العربية، الكويت، 2007.
- 4- محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016.
- 5- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 6- نجم عبود، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

ثانياً- المجلات:

- 7- إبراهيم العدي، رنا صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 3، 2014.
- 8- بالقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.
- 9- بن عواق شرف الدين امين، تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والاداري تجارب دولية رائدة، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سطيف 1، العدد 3، جوان 2015.
- 10- حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 01، سبتمبر 2019.
- 11- حسن فليح، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، جامعة الاسراء.
- 12- خير الدين وصيف فائزة، مراد بواشرية، اشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، مجلة الميادين الاقتصادية، الوادي، العدد 01، 2018.

- 13- رشا حماد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
 - 14- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي للممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، السابع عشر، 2017.
 - 15- عبد الحميد حميد محمد سيف، متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية، مجلة السعيد للعلوم الانسانية والتطبيقية، العدد 1، سبتمبر 2017.
 - 16- فائزة بلعابد، عزوز مخلوفي، دور مستفادة من تجارب دولية رائدة في حوكمة الشركات، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جانفي 2019.
 - 17- محمد المعتز، ياسر الماوري، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية -دراسة استطلاعية على المهنيين والاكاديميين في اليمن، جامعة الاندلس، مجلة الأنذلس، العدد 12، المجلد 10، أكتوبر 2016.
 - 18- مشيد محمد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، -27، جامعة زيان عاشور-الجلفة.
 - 19- مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
 - 20- مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني اسماء، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الادارية والمالية، الوادي، العدد الاول، 2017.
- ثالثا- المذكرات:**
- 21- ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة الماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر، بالوادي، 2016.
 - 22- ابراهيم بلابل، عبد العالي رضواني، بشير خوازم، دور حوكمة الشركات في تحسين المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر اكاديمي، جامعة شهيد حمه لخضر، الوادي، 2020.
 - 23- أحمد شايب، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2020.
 - 24- أسامة محمد خليل الزيناتي، دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، فلسطين، غزة، 2014.

- 25- افروخ رانيا، دور حوكمة الشركات في تحسين اداء المؤسسات -دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات-، مذكرة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014\2015.
- 26- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.
- 27- باي راقد داود، بلحوت رابح، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020-2021.
- 28- بغداد أحمد، دور آليات الحوكمة في تأطير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2022.
- 29- حمزة بولحشيش، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استقراء دراسات سابقة، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، 2019-2020.
- 30- راصدي صبرينة، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2016-2017.
- 31- سمية جرمان، دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة استبائية، مذكرة مكملية ضمن متطلبات شهادة الماجستير أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2017-2018.
- 32- سناء عبد الرحيم، هيكل حوكمة الشركات، مذكرة الدكتوراه، جامعة بغداد، العراق، 2020.
- 33- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية- دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية-، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2010-2011.
- 34- ليلي نجمزغمار، دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية المحاسبية الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، 2015.

- 35- محمد سليم درويش، دور لجان المراقبة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2009.
- 36- محمد علي جابا لله، قديري بلال، طنش احمد، جابا لله الحاج علي، تأثير حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر اكايمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2022.
- 37- محمد مطر، ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2009.
- 38- معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2015.
- 39- هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمه في الملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وفاق)، جامعة العربي بن مهدي، ام بواقي، الجزائر، يومي 7 و 8 ديسمبر 2010.
- رابعا- الملتقيات والمحاضرات:
- 40- خوله ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- 41- زرزاز العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وفاق)، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
- 42- سبيعة ناهد، دور حوكمة الشركات في الحد من سلبات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021.
- 43- عيسى زين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014.
- خامسا- المواقع الالكترونية:
- 44- توفيق رماش وآخرون، مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، مقالة منشورة على موقع: toufik.temar@univ-msila.dz

- 45- عبد الرحمن بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية-دراسة تطبيقية،الرياض، المملكة العربية السعودية. www.elsevier.com/locate/aebj.
- 46- محمد مزيد، عالم المال والاعمال، ماهي اسباب ظهور حوكمة الشركات، 2\2\2023، <https://www.fekera.com/175832> /اسباب - ظهور -حوكمة - الشركات.

الملاحق

الملحق رقم (01): استبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة

الاستبيان

يهدف هذا الاستبيان إلى دراسة علمية حول موضوع دور الحوكمة الجيدة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك كمتطلب تكميلي لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة في جامعة الوادي، لذلك نرجو منكم التفضل والاطلاع على هذه الاستبانة والإجابة على أسئلتها بكل دقة وموضوعية، ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من قبلكم وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولكم منا جزيل الشكر

إشراف الأستاذ:

الطالبات:

د. فاتح سردوك

• باهي إكرام

• مقى آية

• بادة الحاجة ريان

أولاً: الأسئلة العامة

1- الجنس

☐ أنثى ☐ ذكر

2- الوظيفة الممارسة

☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أكاديمي ☐ وظيفة أخرى يرجى ذكرها ☐

3- عدد سنوات خبرة

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

4- مؤهل الأكاديمي

☐ ليسانوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أكاديمية أخرى يرجى ذكرها ☐

ثانيا: الأسئلة المتعلقة بالدراسة:

المحور الأول: المحاسبة الإبداعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					01- تعتمد الشركة على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الى أخرى
					02- تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الموثوقية في بياناتها الصادرة.
					03- تعتمد الشركة على إرساء الشفافية والافصاح لغرض زيادة الملائمة في بياناتها الصادرة.
					04- تلتزم الشركة في تقييم الأصول المدرجة في الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية.
					05- يتم تسجيل عملية تخص ايراد معين بعد أن تتم هذه العملية فعلا.
					06- يتم تحقق من كل أصول القيم الموضوعية في القوائم المالية الخاصة بالشركة.
					07- ترون أن هناك ضعف دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					08- تعتمد الشركة على إجراء تعديلات محاسبية غير صحيحة لتحسين مركزها المالي.
					09- من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.
					10- من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
					11- من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.
					12- من أساليب المحاسبة الإبداعية تملك أصول شركة تابعة بطريقة (دمج حقوق القيم الدفترية ثم يسعها تحقيق مكاسب وضمها إلى الربح دون الإفصاح عن ذلك.

المحور الثاني: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
آلية مجلس الإدارة					
					1- يتميز مجلس إدارة الشركة بالاستقلالية في أداء مهامه
					2- يعمل مجلس الإدارة على المراقبة الفعالة لسلوك الإدارة
					3- يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم الشركة والأطراف أصحاب المصالح فيها
					4- يقدم مجلس الإدارة المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة
آلية المراجعة الداخلية					
					1- يعتبر عدد المراجعين الداخليين كاف في الشركة لتنفيذ عمليات المراجعة في كل الأقسام والإدارات
					2- يشارك مراجع الحسابات في التحقق من تعويضات مجلس الإدارة
					3- يقوم المراجع الداخلي بإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات دراسة وتقييم بصفة دورية
					4- يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين والتأكد من نزاهتهم
آلية لجنة المراجعة					
					1- تمنح الشركة الوقت الكافي لأعضاء لجنة المراجعة لأداء مهامهم
					2- تعمل لجنة المراجعة على فحص ومراجعة تقارير مجلس الإدارة
					3- تشرف لجنة المراجعة على مصادقة وموثوقية إعداد القوائم المالية
					4- تعمل لجنة المراجعة على التأكد من الالتزام بالإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

المحور الثالث: استخدام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1- تسبب المعايير المحاسبية الدولية القديمة في ظهور ممارسة المحاسبة الإبداعية.
					2 - يتضمن تقرير المراجع معلومات تفيد بمصادقية القوائم المالية وخلوها من أي تلاعبات ليتخذ عليها القرار من طرف المستثمرين.
					3- أن اكتشاف جميع التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل مدقق الحسابات.
					4- المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية.
					5- أن عملية التدقيق توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة الممارسات المحاسبية الإبداعية لأنها ببساطة عملية مثالية.
					6- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات ضمان لحسن الإنجاز.
					7- أهمية استقلال لجنة المراجعة بحيث يكون أعضاؤها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، لكي تستطيع هذه اللجان ممارسة مهامها وتقديم تقارير بكل حياد.
					8- يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى و لم يكون محترفون في الأمور المحاسبية.
					9- إن اختيار لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة دون تدخل الجمعية العامة للشركة يساهم في كشف التلاعبات.
					10- تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية.

لجنة التحكيم:

- د. يوسف زيدان.
- أ.د. محمد بشير بن عمر.
- أ.د. خليفة عابي.

الملحق رقم (02): مخرجات SPSS

Percent	Frequency	
10.0	6	1.00 Valid
90.0	54	2.00
100.0	60	Total

Percent	Frequency	
40.0	24	1.00 Valid
18.3	11	2.00
35.0	21	3.00
6.7	4	4.00
100.0	60	Total

Percent	Frequency		
8.3	5	1.00	Valid
45.0	27	2.00	
46.7	28	3.00	
100.0	60	Total	

Percent	Frequency		
36.7	22	1.00	Valid
30.0	18	2.00	
20.0	12	3.00	
13.3	8	4.00	
100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.0591277	1.7166667	60.0	36	1.00	Valid
		21.7	13	2.00	
		5.0	3	3.00	
		13.3	8	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.2617806	2.0333333	48.3	29	1.00	Valid
		23.3	14	2.00	
		10.0	6	3.00	
		13.3	8	4.00	
		5.0	3	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.3591082	2.1833333	43.3	26	1.00	Valid
		26.7	16	2.00	
		6.7	4	3.00	
		15.0	9	4.00	
		8.3	5	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.975838	1.8833333	43.3	26	1.00	Valid
		35.0	21	2.00	
		11.7	7	3.00	
		10.0	6	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.3056808	2.0833333	45.0	27	1.00	Valid
		28.3	17	2.00	
		8.3	5	3.00	
		10.0	6	4.00	
		8.3	5	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.8861776	1.8333333	41.7	25	1.00	Valid
		40.0	24	2.00	
		11.7	7	3.00	
		6.7	4	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.026623	2.2166667	30.0	18	1.00	Valid
		31.7	19	2.00	
		25.0	15	3.00	
		13.3	8	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.4540029	2.7666667	30.0	18	1.00	Valid
		15.0	9	2.00	
		16.7	10	3.00	
		25.0	15	4.00	
		13.3	8	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.6186828	1.5833333	46.7	28	1.00	Valid
		50.0	30	2.00	
		1.7	1	3.00	
		1.7	1	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.393589	2.9166667	20.0	12	1.00	Valid
		26.7	16	2.00	
		8.3	5	3.00	
		31.7	19	4.00	
		13.3	8	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.0393392	2.0666667	36.7	22	1.00	Valid
		33.3	20	2.00	
		16.7	10	3.00	
		13.3	8	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1992229	2.45	33.3	20	1.00	Valid
		13.3	8	2.00	
		28.3	17	3.00	
		25.0	15	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.022211	1.65	60.0	36	1.00	Valid
		26.7	16	2.00	
		5.0	3	3.00	
		5.0	3	4.00	
		3.3	2	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.3690485	1.9166667	58.3	35	1.00	Valid
		20.0	12	2.00	
		3.3	2	3.00	
		8.3	5	4.00	
		10.0	6	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.8396932	1.8	40.0	24	1.00	Valid
		46.7	28	2.00	
		6.7	4	3.00	
		6.7	4	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1769922	2.0666667	36.7	22	1.00	Valid
		41.7	25	2.00	
		6.7	4	3.00	
		8.3	5	4.00	
		6.7	4	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1404232	2.2333333	36.7	22	1.00	Valid
		20.0	12	2.00	
		28.3	17	3.00	
		13.3	8	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.6756457	1.5333333	55.0	33	1.00	Valid
		38.3	23	2.00	
		5.0	3	3.00	
		1.7	1	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.8535403	1.6833333	46.7	28	1.00	Valid
		45.0	27	2.00	
		5.0	3	3.00	
		3.3	2	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.2782403	2.4	30.0	18	1.00	Valid
		31.7	19	2.00	
		13.3	8	3.00	
		18.3	11	4.00	
		6.7	4	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.5928005	1.4333333	61.7	37	1.00	Valid
		33.3	20	2.00	
		5.0	3	3.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.5652358	1.55	48.3	29	1.00	Valid
		48.3	29	2.00	
		3.3	2	3.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.0332058	1.8166667	46.7	28	1.00	Valid
		40.0	24	2.00	
		11.7	7	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.8156312	1.75	41.7	25	1.00	Valid
		46.7	28	2.00	
		8.3	5	3.00	
		1.7	1	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1118265	1.8666667	53.3	32	1.00	Valid
		21.7	13	2.00	
		10.0	6	3.00	
		15.0	9	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.9088392	1.5666667	65.0	39	1.00	Valid
		20.0	12	2.00	
		8.3	5	3.00	
		6.7	4	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.0061955	1.7333333	56.7	34	1.00	Valid
		23.3	14	2.00	
		10.0	6	3.00	
		10.0	6	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.214205	1.9833333	53.3	32	1.00	Valid
		11.7	7	2.00	
		21.7	13	3.00	
		10.0	6	4.00	
		3.3	2	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1016167	1.8	55.0	33	1.00	Valid
		25.0	15	2.00	
		6.7	4	3.00	
		11.7	7	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.9075951	1.7	50.0	30	1.00	Valid
		38.3	23	2.00	
		5.0	3	3.00	
		5.0	3	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.8596412	1.8	40.0	24	1.00	Valid
		46.7	28	2.00	
		8.3	5	3.00	
		3.3	2	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.205449	2.2666667	38.3	23	1.00	Valid
		20.0	12	2.00	
		18.3	11	3.00	
		23.3	14	4.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
1.1540888	2.0833333	43.3	26	1.00	Valid
		21.7	13	2.00	
		20.0	12	3.00	
		13.3	8	4.00	
		1.7	1	5.00	
		100.0	60	Total	

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	Percent	Frequency		
0.6762726	1.5166667	58.3	35	1.00	Valid
		31.7	19	2.00	
		10.0	6	3.00	
		100.0	60	Total	

الصدق والثبات		
		الاستبيان الكلي
العبارة	الثبات	الصدق
34	.690	0,83

المحور الأول		
العبارة	الثبات	الصدق
12	.420	0.648
المحور الثاني		
العبارة	الثبات	الصدق
12	.669	0.817

المحور الثالث		
العبارة	الثبات	الصدق
10	.637	0.798

علاقة المحاسبة الإبداعية بالتلاعب المحاسبي		
المحاسبة الإبداعية		
.221	معامل الارتباط بيرسون	التلاعب المحاسبي
.089	مستوى Sig الارتباط	
60	العينة	