الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
LMD. SEGC

الموضـــــوع

"دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش–بسكرة"

رسالة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
سبيعة ناهـد

الأستاذ المشرف:
أ.د تومي ميلود

لجنة المناقشة:

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	هيئة الإرتباط	الصفة
أ.د/جودي محمد رمزي	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	رئيسا
أ.د/تومي ميلود	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	مقررا
د/دبلة فاتح	أستاذ التعليم العالي	جامعة بسكرة	ممتحنا
د/عزوز ميلود	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بسكرة	ممتحنا
أ.د/عيساني عامر	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	ممتحنا
د/بوراوي ساعد	أستاذ محاضر –أ–	المركز الجامعي ميلة	ممتحنا

السنة الجامعية:

2021/2020

شكر و عرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس ، لم يشكر الله عز وجل"

أحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه ملئ السموات والأرض على ما أكرمني به وعلى ما منّ عليَّ من علم متواضع وألهمني القدرة والصبر لإعداد هذه الرسالة وإتمامها التي أرجو ان تنال رضاه

وأتوجه بجزيل الشكر و عظيم الإمتنان الى كل من:

الأستاذ الدكتور "ميلود تومي" على كل ما قدمه من توجيهات ومعلومات ساهمت في إثراء هذه الدراسة

أعضاء لجنة المناقشة الكرام كل واحد بإسمه على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة

الى كل من مدَّ يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل

جزاكم الله خير الجزاء ولكم مني فائق التقدير والإحترام

وأخيرا أسال الله العظيم أن يجعل أعمالنا خالصة لوجه الكريم

"إن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا"

الطالبة: "نـــاهـــــد سبيـــــعة"

الإهـداء

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه الخطوة في مسيرتي الدراسية برسالتي هذه

ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى

أهدي حصادي العلمي و ثمرة جهدي المتواضعة الى والديا الكريمين أمي و أبي

حفظهما الله وأطال في عمرهما و أدامني في طاعتهما إجلالاً و عرفاناً

الى إخوتي وأخواتي وكل عائلتي الكريمة

الى جميع أساتذتي وأستاذاتي في جميع أطوار الدراسة

الى جميع زملاء الدراسة وكل من ساعدني من قريب أو بعيد

الى كل من كان لهم أثر في حياتي وأحمل لهم المحبة والتقدير

أهدي عملي المتواضع هذا

سائلة المولى العلي القدير أن يُنفع به و أن يكون نبراساً لكل طالب علم

الطالبة: "نـــاهـــــد سبيـــــعة"

الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (أوماش – بسكرة)، وإجراء مقابلة مع بعض موظفي المؤسسة، وتحليل قوائمها المالية.

وتوصلت الدراسة الى وجود دور كبير ومهم لمختلف آليات حوكمة الشركات، حيث تم إقتراح مصلحة للمراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، كونها أداة رقابة فعالة ومهمة في منع التلاعب بجميع أنواعه وغير موجودة بالمؤسسة، كما توصلت الدراسة الى قيام المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، بغرض تخفيض الربح، حيث تم قياسها باستخدام نموذج جونز المعدّل، ومن خلال تحليل المعطيات نجد أنه هناك اختلاف كبير في البينات المالية بين ما هو حقيقي وما هو غير حقيقي، وهذا يرجع الى أهداف المؤسسة الخاصة من خلال استخدامها للمحاسبة الإبداعية.

وخلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات منها:

- حث المؤسسات الجزائرية بضرورة الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- الحث على ضرورة وجود مصلحة مستقلة خاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية، لما لها من أهمية ودور كبير في تحقيق الرقابة الفعالة، والمساهمة في الحد من مختلف أنواع الغش وتجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة.
- ضرورة الإهتمام بوظيفة لجنة المراجعة، وسن القوانين والأنظمة لتوفيرها بمختلف المؤسسات، لما لها من دور فعال في تطبيق مبادئ الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة إلتزام المحاسبين والمراجعين بالسلوك الأخلاقي المهني في وظائفهم.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

Abstract:

This study aims to shed light on the role of corporate governance mechanisms in limiting the negative aspects of creative accounting, through an applied study at the Grand Mills Corporation of the South (Umash - Biskra), an interview with some of the institution's employees, and an analysis of its financial statements.

The study concluded that there is a large and important role for the various mechanisms of corporate governance, where an interest was proposed for the internal audit in the organizational structure of the institution, as it is an effective and important control tool in preventing all kinds of manipulation and does not exist in the institution. The study also concluded that the institution practiced creative accounting during the years (2014, 2016 and 2017), for the purpose of reducing profit, as it was measured using the modified Jones model, and by analyzing the data, we find that there is a large difference in the financial data between what is real and what is unreal, and this is due to the institution's own goals through its use of creative accounting.

The study concluded with a set of recommendations, including:

- Urging Algerian institutions to abide by the principles of corporate governance.
- Urging the need for an independent interest for the internal audit function in Algerian institutions, because of its importance and a great role in achieving effective control, and contributing to reducing various types of fraud and avoiding creative accounting practices in the institution.
- The necessity of paying attention to the function of the Audit Committee, and enacting laws and regulations to provide them in various institutions, because of their effective role in applying the principles of governance and limiting creative accounting practices.
- The need for accountants and auditors to adhere to professional ethical behavior in their jobs.

Keywords: corporate governance, creative accounting, board of directors, audit committee, internal audit, external audit.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الموضوع	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة المصطلحات	
مقدمة	أ – ط
الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات	**01**
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	03
المطلب الأول: النشأة والتطور التاريخي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها	03
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	09
المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها	12
المطلب الرابع: خصائص ومقومات وركائز حوكمة الشركات	15
المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة الشركات	18
المطلب الأول: نظريات حوكمة الشركات	18
المطلب الثاني: نماذج حوكمة الشركات	21
المطلب الثالث: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات	24
المبحث الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات	26
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	26
المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات	35
المطلب الثالث: نظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها	37
المطلب الرابع: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	39
المبحث الرابع: تطبيقات دولية لحوكمة الشركات والأضرار المترتبة عن غيابها	41
المطلب الأول: تطبيق حوكمة الشركات في الدول الغربية	42
المطلب الثاني: تطبيق حوكمة الشركات في الدول العربية	45
المطلب الثالث: الأضرار المترتبة عن غياب حوكمة الشركات	53
المطلب الرابع: التحديات الكبيرة والجهود الدولية في مجال حوكمة الشركات	54
خلاصة الفصل الأول	57
الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	**58**
تمهيد	59

المبحث الأول: إشكالية الفكر المحاسبي المعاصر والتحديات التي تواجهه في ظل الأزمات المالية	60
المطلب الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي من منظور الأزمات المالية	60
المطلب الثاني: إشكالية الفكر المحاسبي المساهمة في حدوث الأزمات المالية	63
المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الفكر المحاسبي في ظل الأزمات المالية	68
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية	69
المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية	69
المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها	73
المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية ونماذج قياسها	76
المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية وعلى مهنة المراجعة	85
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	85
المطلب الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية	88
المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على مهنة المراجعة	96
المبحث الرابع: دور بعض الهيئات الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	97
المطلب الأول: الإتجاهات الحديثة لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	97
المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	102
المطلب الثالث: دور معايير المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	103
المطلب الرابع: دور السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	105
خلاص الفصل الثاني	110
الفصل الثالث: دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	**111**
تمهيد	112
المبحث الأول: دور لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	113
المطلب الأول: ماهية لجنة المراجعة	113
المطلب الثاني: ضوابط تشكيل لجنة المراجعة من منظور حوكمة الشركات	118
المطلب الثالث: المهام التي تمارسها لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	120
المبحث الثاني: دور مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	124
المطلب الأول: ماهية مجلس الإدارة	124
المطلب الثاني: وظائف ومسؤوليات مجلس الإدارة	128
المطلب الثالث: المهام التي يمارسها مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	130
المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	134
المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية	134
المطلب الثاني: نطاق عمل المراجعة الداخلية والعوامل التي أدت الى زيادة الإهتمام بها	136
المطلب الثالث: المهام التي تمارسها المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	138
المبحث الرابع: دور المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	140
المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية	140

المطلب الثاني: العوامل التي أدت الى زيادة الإهتمام بالمراجعة الخارجية	142
المطلب الثالث: المهام التي تمارسها المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	144
خلاصة الفصل الثالث	154
الفصل الرابع: استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الابداعية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش – بسكرة	**155**
تمهيد	156
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة	157
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	157
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	159
المبحث الثاني: واقع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	163
المطلب الأول: واقع تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	163
المطلب الثاني: واقع تطبيق المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	168
المبحث الثالث: دور آليات الحوكمة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	176
المطلب الأول: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	176
المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية	179
خلاصة الفصل الرابع	194
الخاتمة	**195**
قائمة المراجع	**200**
قائمة الملاحق	**212**

فهرس الجداول

فهرس الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تقارير حوكمة الشركات الأولى التي صدرت على المستوى الدولي	04
02	خصائص النموذجين الأساسيين لحوكمة الشركات	23
03	التركيز العالمي على حوكمة الشركات	41
04	خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور نماذج حوكمة الشركات	49
05	مؤشرات حوكمة الشركات في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط مقارنة بدول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي	52
06	مؤشرات حوكمة الشركات في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط	52
07	إجراءات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	148
08	إجراءات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	150
09	الأعضاء الشرعيون لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	161
10	تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	161
11	تصنيف العمال حسب المديريات لدى وحدة الدقيق والفرينة بالمؤسسة	163
12	قائمة استقصاء لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة	163
13	قائمة استقصاء لمدى تطبيق آليات الرقابية لحوكمة الشركات بالمؤسسة	166
14	أصول المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2012-2017)	169
15	خصوم المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2012-2017)	170
16	حساب التغير في الأصول الجارية والخصوم الجارية للمؤسسة خلال (2012-2017)	171
17	حساب التغير في النقدية والديون قصيرة الأجل للمؤسسة خلال (2012-2017)	171
18	حساب التغير في رقم الأعمال والعملاء للمؤسسة خلال (2012-2017)	172
19	المستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال الفترة (2012-2017)	173
20	المستحقات الإختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2012-2017)	174
21	متوسط المستحقات الإختيارية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017)	175
22	مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2014	179
23	مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2014	181
24	مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2016	182
25	مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2016	183
26	مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2017	184
27	مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2017	185
28	مقارنة نتيجة المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية خلال الفترة (2013-2017)	188
29	نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)	189

30	نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)	189
31	نسبة معدل دوران الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)	189
32	نسبة معدل دوران الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)	190
33	نسبة معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)	190
34	نسبة معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)	190
35	نسبة المديونية للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)	191
36	نسبة المديونية للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)	191

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التطور التاريخي لقوانين وانظمة حوكمة الشركات من سنة 1992 الى بعد سنة 2006	06
02	الإستفادة من عمليات حوكمة الشركات	14
03	خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات	16
04	ركائز حوكمة الشركات	17
05	جوانب حقوق المساهمين	32
06	نظام حوكمة الشركات	38
07	المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات	40
08	المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر	48
09	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	76
10	أهمية تشكيل لجنة المراجعة	117
11	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش–بسكرة	159
12	اقتراح مصلحة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	178

قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات:

المختصر	المصطلح باللغة الأجنبية	ترجمة المصطلح
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
NYSE	New York Stock Exchange.	بورصة نيويورك للأوراق المالية
NASD	National Association of Securities Dealers.	الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية
CAP	Accounting Procedure on Committee	لجنة الإجراءات المحاسبية
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عام
AICPA	American Institute For Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	Accountants and Auditors Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
SEC	Securities Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية الأمريكية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
COSO	Committee of Sponsoring Organizations.	لجنة رعاية المنظمات
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IIA	Institute of Internal Auditiors	معهد المراجعين الداخليين

مقدمـــة

لقد أثبتت الانهيارات والأزمات المالية التي مست كبرى الشركات العالمية خاصة في الدول الكبرى (الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ودول شرق آسيا....)، فشل الأساليب التقليدية في منع حدوث مثل هذه الأزمات، إذ تبين أن هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى حدوثها، والتي من بينها استخدام أساليب ومعالجات محاسبية تُظهر البيانات بالقوائم والتقارير المالية مضللة، وهذا لرغبة الإدارة في التلاعب في القوائم المالية قصد تجميل الصورة التي تعكسها أرقام وبيانات تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، وتعرف هذه الأساليب والمعالجات التي يتم إتباعها بـ: "**المحاسبة الإبداعية**"، التي تعتبر نوع من أنواع الدراسات المحاسبية المعاصرة، حيث أصبحت استخداماتها واسعة الإنتشار في مختلف الشركات وفي مختلف الدول.

ونظرا للظروف السائدة في بيئة الأعمال ولجوء العديد من إدارات الشركات الى تجميل البيانات المالية، سعياً منها لتحسين الوضع المالي لتحقيق أهداف ذاتية معينة، تلجأ تلك الإدارات الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءاتها في إعداد البيانات المالية، مما يؤثر ذلك سلبا على مصداقيتها وموثوقيتها، وبالتالي انهيار وإفلاس الشركات، وهذا ما حدث في العديد من الشركات العالمية مما أدى الى فقدان الثقة بالقوائم والتقارير المالية من جهة ومن مراجعي الحسابات من جهة أخرى.

إن كل هذه الأزمات والمشاكل دفعت بمختلف الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية للعمل الجاد للحد من هذه الأساليب والممارسات، من خلال وضع أسس وقواعد لمراقبة وضبط الأداء؛ تعمل على كشف ومحاربة عمليات التلاعب والفساد المالي والإداري في مختلف الشركات، وتُعرف هذه القواعد بـ: "**حوكمة الشركات**"، وقد اكتسب هذا المفهوم أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية في العقد الأخير من القرن 20، وزادت أهمية حوكمة الشركات بعد تفشي ظاهرة الغش والتلاعب في البيانات المالية، وكذا الفساد المالي والإداري بمختلف الشركات الدولية خلال السنوات القليلة الماضية، حيث تعتبر حوكمة الشركات أداة لإحكام الرقابة على إدارات الشركات ومنعها من اساءة استعمال سلطتها، وحثها على حماية حقوق أصحاب المصالح، وتحسين أدائها وممارساتها المحاسبية وتوفير الشفافية والمصداقية في تقاريرها المالية.

إشكالية الدراسة:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد الأزمات المالية وانهيار كبرى الشركات العالمية بسبب الفساد المالي والإداري، حيث تم استخدام طرق محاسبية مبتدعة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح، وعدم الإفصاح عن القوائم المالية الصحيحة وما تحتويه من معلومات وبيانات واضحة وذات مصداقية.

بناءا على ما سبق نسعى إلى الإجابة على السؤال الرئيسي لهذه الدراسة والمتمثل في:

ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة خلال الفترة (2012–2017)؟

وبهدف الإجابة على هذا السؤال، سنحاول الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تساهم لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟
- هل يساهم مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟
- هل تساهم المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟
- هل تساهم المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟

فرضيات الدراسة:

وكإجابة قبلية لإشكالية الدراسة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: وتتمثل في:

لحوكمة الشركات دور في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

الفرضيات الفرعية: وتتمثل فيما يلي:

- تساهم لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.
- يساهم مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.
- تساهم المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.
- تساهم المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في:

- تزايد الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات ومبادئها وآلياتها.
- تزايد الإهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية بإعتبارها نوع من أنواع المحاسبة المعاصرة.
- تُعتبر حوكمة الشركات من المواضيع الهامة المساهمة في محاربة مختلف أشكال الفساد المالي والإداري بمختلف الشركات، وكذا في الحد من الممارسات المختلفة للمحاسبة الإبداعية.
- تعتبر آليات حوكمة الشركات بنوعيها الداخلية والخارجية، من أهم أدوات الرقابة في الشركة، التي تعتمدها الحوكمة في تحقيق أهدافها وتطبيق مبادئها.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى العديد من الأهداف نذكر منها:

- تسليط الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، الأهمية والأهداف،.....
- تبيان المبادئ الأساسية من أجل التطبيق الجيد لمفهوم الحوكمة في مختلف الشركات.
- التعرف على مختلف آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أهم دعائم الرقابة للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش –بسكرة.
- التعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية كنوع جديد من أنواع المحاسبة.
- التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.
- عرض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

- التعرف على أهم الأساليب لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة ودور بعض المنظمات الدولية للحد من هذه الممارسات.
- ابراز مدى تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش –بسكرة لممارسات المحاسبة الإبداعية.
- محاولة تبيان كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استخدام آليات حوكمة الشركات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لأسباب عديدة منها:

- يعبتر هذا الموضوع من المواضيع الحديثة، والتي تسعى فيها معظم دول العالم الى بذل الجهود من أجل توضيح مفهوم حوكمة الشركات وكيفية تطبيقها على أرض الواقع، لما لها من دور كبير في محاربة الفساد المالي والإداري بالشركات من خلال مختلف آلياتها الرقابية.
- الإنتشار الكبير لممارسات المحاسبة الإبداعية وما ترتب عنها من حدوث أزمات وانهيارات لشركات عدة في مختلف دول العالم، وبالتالي اختيار هذا الموضوع لتسليط الضوء على كيفية الحد من هذه الممارسات.
- الرغبة في المساهمة بفتح مجال البحث وفهم هذا الموضوع أكثر.

منهج الدراسة:

في هذه الدراسة قمنا بالإعتماد على المنهجين التاليين:

1- **المنهج الوصفي التحليلي:** وهو طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي منظم، يستخدم من أجل الوصول الى أغراض محددة لوضعية أو مشكلة معينة، ويتعلق المنهج الوصفي بتناول أهم المفاهيم المختلفة المتعلقة بحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدراسة النظرية لمفهوم وأهمية حوكمة الشركات ومبادئها الأساسية ومختلف آلياتها، وكذا مفهوم المحاسبة الإبداعية ومختلف أساليبها، أما المنهج التحليلي فيرتبط بدراسة العلاقة بين نشاطات آليات حوكمة الشركات ومسعى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
2- **منهج دراسة حالة:** وهو المنهج الذي يتجه إلى جمع البيانات العلمية المتعلقة بأي مؤسسة؛ وهو يقوم على أساس الدراسة العملية الشاملة، ويُمكّننا من التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية، وهذا ما جسد في نظرنا أحد دوافع دراسة هذا الموضوع.

تتألف هذه الدراسة من جزئين؛ جزء نظري وآخر تطبيقي، وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجزء النظري بالتطرق الى معظم الأفكار ذات العلاقة بالموضوع، حيث تناولنا فيه ماهية حوكمة الشركات، نظرياتها ونماذجها الدولية ومبادئها، وكذا بعض التطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، كما تطرقنا الى ماهية

المحاسبة الإبداعية ومختلف آثارها على موثوقية البيانات المالية في القوائم المالية، وتبيان الدور الذي تلعبه مختلف آليات الرقابة التي تعتمدها حوكمة الشركات، وذلك في الحد من الممارسات المختلفة للمحاسبة الإبداعية في مختلف الشركات، أما الجزء التطبيقي فتناولنا فيه دراسة واقع حوكمة الشركات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة، وكذا مساهمات آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية لهذه المؤسسة.

حدود الدراسة: وتمثلت دراسة موضوعنا ضمن الحدود التالية:

1- **الحدود المكانية:** يتعلق موضوع دراستنا هذه، بإجراء دراسة ميدانية على مؤسسة واحدة وعلى جميع مصالحها من أجل القيام بالدراسة الميدانية، وهي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة.

2- **الحدود الزمانية:** من خلال الدراسة الميدانية، تم جمع المعلومات اللازمة والخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، وذلك للفترة الزمنية الممتدة من سنة 2012 الى غاية سنة 2017.

الدراسات السابقة:

لإعداد هذه الدراسة، تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، والتي من بينها:

1-ليندا حسن الحلبي، "**دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية**"، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها:

-أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية، وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضله مُعد هذه البيانات.

-تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

-تمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات، لكن وبالمقابل يقوم مدققوا الحسابات بالإجراءات والإختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات.

وقامت الباحثة بعرض مجموعة من التوصيات منها: ضرورة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الإهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدًا عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات، بالإضافة الى إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية، وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

2-رشا حمادة، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010:

هدفت الدراسة الى تبيان ما النشاطات التي تمارساها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهل هناك فروق جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة، فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة الى أن النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة والمتعلقة بالإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وأن النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة المتعلقة بدعم وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وأجمعت عينة الدراسة أن النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة في إدارة المخاطر في الشركات هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

ومن توصيات الدراسة تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين العام والخاص لما تقدمه من وظائف اشرافية ورقابية في تلك الشركات، كونها تساهم في ترشيد القرارات وتقديم تأكيد معقول حول عدم وجود تحريفات في البيانات لتلك الشركات، وعلى مجالس الإدارة في الشركات المساهمة في سورية الأخذ بعين الإعتبار عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة، توفير الخبرة والتأهيل العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة، وفرض اجراءات رقابية من قبل جهات رقابية مختصة في سورية (وزارة الإقتصاد، سوق الأوراق المالية، ...) على الشركات التي تتورط في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- الرفاعي ابراهيم مبارك، "**جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**-"، ورقة بحث مقدمة في الندوة العلمية الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010:

هدفت الدراسة الى إبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح على مستوى مجموعة من الشركات السعودية للفترة الممتدة من 2006 الى 2008، حيث تم قياس إدارة الأرباح من خلال نسبة ميلر، أما جودة التدقيق الداخلي فتم قياسها من خلال مجموعة من المتغيرات بلغ عددها إحدى عشر متغير، وتمثلت أساسا في: الكفاءة، الإستقلالية والرقابة على أعمال التدقيق، وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

-توجد علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.

-حجم عمل التدقيق الداخلي المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

4-عماد سليم الآغا، "**دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية -دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية-**"، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر، غزة، 2011:

هدفت الدراسة الى التعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي في المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، من خلال دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، وتوصلت الدراسة الى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.05) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية المتمثلة في أن هناك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

وخلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة متابعة أسباب حدوث الإنهيارات المالية السريعة للبنوك العالمية، والعمل على تطوير وتعديل مبادئ حوكمة الشركات بحيث تتلاءم مع متطلبات الحد من حدوث تلك الإنهيارات، ولغرض حث البنوك على الإهتمام الكافي بمفهوم حوكمة الشركات، فإنه من المناسب اصدار تصنيف دوري من قبل سلطة النقد الفسطينية، يتعلق بمستوى إلتزام البنوك بمبادئ حوكمة الشركات، بالإضافة الى تركيز الجهات المحاسبية المختلفة الى ايجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي، لما له من دور كبير في التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها التقارير المالية نتيجة استخدام أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.

5-فداوي أمينة، "**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250**-"، أطروحة دكتورا مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور ثالث، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار عنابة، 2014:

هدفت الدراسة الى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في: إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية، وتوصلت الدراسة الى:

-تواجد مؤشرات ذات دلالة احصائية عن دور ركيزتي ادارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة احصائية على ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك الى عدم الفصل بعدد معبر من شركات العينة المدروسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

-المحاسبة الإبداعية تُعتبر شكل من أشكال التلاعب دون فرض القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات المساهمة والتلاعب بها، لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها.

ومن توصيات الباحثة: تفعيل ركيزة إدارة المخاطر من خلال إنشاء خلية مختصة بدراسة محيط الشركة وتحديد مخاطرها، والأخذ بعين الإعتبار خطر المحاسبة الإبداعية ووضع الإستراتيجية اللازمة لعدم الوقوع فيها، مع تفعيل الآليات الرقابية المختلفة (كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ولجنة المراجعة)، وذلك انطلاقا من الرقابة الداخلية الى رقابة مختلف المصالح الإدارية بالشركة.

6-حرفوش أنيسة، "**أثر آليات الحوكمة الداخلية على جودة الأرباح -دراسة قياسية-**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2015:

هدفت الدراسة الى تبيان مدى تأثير تطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة الأرباح للشركات المساهمة المدرجة في سوق الأسهم السعودي، وقد خلصت الدراسة الى أن هناك تأثير ايجابي لكل من استقلالية مجلس الإدارة، واستقلالية لجنة المراجعة، خبرة وحجم لجنة المراجعة وعدد مرات اجتماعها سنويا على جودة الأرباح، في حين أن باقي المتغيرات كان تأثيرها سلبيا.

ومن بين توصيات الدراسة:

- الحرص على زيادة الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، لما له من أثر ايجابي في الحد من الممارسات الإنتهازية للإدارة والرفع من جودة الأرباح.

- التأكيد على أن يكون حجم لجنة المراجعة كبير حتى تضم أكبر عدد من الخبرات المختلفة، مع ضرورة تفعيل نشاطها من خلال عقد اجتماعات متكرر لفهم ومناقشة كل الأمور والمشاكل المالية والمحاسبية وغيرها من المشاكل المتعلقة بالشركة.

من خلال الإطلاع على بعض الدراسات السابقة، لوحظ أن مُعظمها ركزت على مدى مساهمة تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال ركائز الحوكمة، مبادئها، آلياتها،... وذلك من خلال القيام باستخدام أسلوب الإستمارة و توزيعها على مجموعة من المؤسسات، بشرط أن تكون هذه المؤسسات من نفس النوع، والقيام بأساليب احصائية لدراسة فرضيات الدراسة، والوصول الى النتيجة المحددة.

و ما يُميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- مدى تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة جزائرية واحدة وبالتحديد في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة.
- مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة جزائرية واحدة وبالتحديد في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة.
- دراسة دور كل من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة واحدة.
- دراسة دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمتمثلة في المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة واحدة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى أربعة فصول كما يلي:

1–الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات": شمل أربعة مباحث، حيث تناولنا فيه ماهية حوكمة الشركات، نظرياتها ونماذجها، مبادئها وآلياتها، بالإضافة الى تطبيقات دولية لحوكمة الشركات الشركات والأضرار المترتبة عن غيابها.

2–الفصل الثاني بعنوان "الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية": وشمل أربعة مباحث، تم التطرق فيها الى اشكالية الفكر المحاسبي المعاصر والتحديات التي تواجهه في ظل الأزمات المالية، ماهية المحاسبة الإبداعية، أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية وعلى مهنة المراجعة، بالإضافة الى دور بعض الهيئات الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3–الفصل الثالث بعنوان "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية": شمل أربعة مباحث، تمثلت في دور كل من لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

4–الفصل الرابع تحت عنوان "استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش – بسكرة": وشمل ثلاث مباحث، تمثلت في التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بالإضافة الى دور آليات الحوكمة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية، حيث تم عرض وتحليل ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة الميدانية.

وفي الأخير، تم عرض خاتمة عامة للدراسة، تضم جملة من النتائج والتوصيات المقترحة وآفاق للبحث مستقبلاً.

الفصل الأول:

الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات

تمهيد

لقد دفعت ضغوطات العولمة والأزمات المالية التي أصابت العديد من دول العالم، الى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية والأعراف والمبادئ المهنية، التي بدونها يصعب تحقيق الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية، هذه الأخيرة التي تحتاجها مختلف الأطراف ذات المصلحة في الشركة، وهذه الضوابط والمبادئ تعرف بـ "**حوكمة الشركات**"، حيث ظهرت في عالم الأعمال وظهرت الحاجة إليها في العديد من دول العالم المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول العالم، وما شهده الإقتصاد الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية خلال سنة 2002 في العديد من شركاته وأبرزها شركتي "**إنرون** و **وورلدكوم**".

ومن خلال هذا الفصل سوف نجيب على التساؤلات التالية:

ما هي حوكمة الشركات؟

وما هو واقع تطبيق الحوكمة في دول العالم؟

وللإجابة على هذه التساؤلات، سوف يتم التطرق الى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

المبحث الرابع: تطبيقات دولية لحوكمة الشركات والأضرار المترتبة عن غيابها.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

تعتبر الحوكمة اليوم إحدى اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي بسبب الأحداث التي وقعت خلال العقدين الماضيين، بالإضافة الى تحول معظم الإقتصاديات إلى نظام السوق المفتوح وانتهاج سياسة التحرر الإقتصادي، وتُعد حوكمة الشركات من المواضيع الهامة لكافة المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا وبريطانيا.

المطلب الأول: النشأة والتطور التاريخي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها

لقد دفعت ضغوط العولمة والحوادث الأخيرة للفضائح المالية التي أصابت العديد من الشركات العالمية وما تبعها من أحداث درامية متلاحقة، إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية، الأعراف والمبادئ المهنية، التي بدونها يصعب تحقيق الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية التي يحتاجها العديد من مستخدميها، وهذه الضوابط الأخلاقية تعرف بمصطلح "**حوكمة الشركات**[1] أو **التحكم المؤسسي**" ، التي شهدت تطور كبير عبر مرور الزمن.

أولا- النشأة والتطور التاريخي لمفهوم حوكمة الشركات:

إن الإضاءات الأولى لموضوع حوكمة الشركات ترجع الى ما جاء به" **A.Smith"** في كتابه ثروة الأمم والى التحذير الصريح لكل من" **Berle** و**Means** " من المخاطر المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة في المؤسسات المدرجة في البورصات، وضرورة وجود رقابة على المديريين لحماية مصالح صغار المساهمين، والإدراك المبكر لرواد نظرية الإدارة الى أن مسئولية إدارة المؤسسة يجب أن لا تقع على عاتق حملة الأسهم فقط، وإنما على جميع الأطراف ذات المصالح من جهة، والتنبيه عن حتمية حدوث الصراع بسبب تعارض المصالح من جهة اخرى[2].

ولقد تطرق علماء الإقتصاد قديما مثل "**ادولف بيرلي و غاردنز مينز**" سنة 1932 لمفهوم حوكمة الشركات في كتابهما "**الشركة الحديثة والملكية الخاصة**"، الذي يعني بآداء الشركات الحديثة والإستخدام

---

[1]- "يعود لفظ **الحوكمة** إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، وحمايته للأمانات والبضاعة وإيصالها إلى أصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة والأخطار التي قد يتعرض لها أثناء الإبحار، وكان يطلق عليه التجار وخبراء البحار إذا أوصل الركاب والأمانات إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار سالما من مهمته اسم (القبطان المتحوكم جيدا Good Governer)، ومن ثم نمت وترعرعت بدايات الحوكمة في علوم البحار ومدار التعليم وكذلك القوانين البحرية، ولقد كانت تعني الحوكمة في هذه البدايات مجموعة من القيم النبيلة الراسخة والأعراف والتقاليد البحرية، والتي توضح حقوق والتزامات القبطان والبحارة العاملين معه وركاب السفينة أيضا،... ومن هنا اهتمت الحوكمة بوضع القيود المتحكمة وصياغة الضوابط الحاكمة للقائد الإداري (قبطان السفينة) وواجبات البحارة والعاملين...، وقد ثبت تاريخيا أن للفراعنة المصريين دورا رئيسيا في الحوكمة، من خلال إرساء التعاليم الحاكمة والمتحكمة في سلوك الأفراد والتجار والمشروعات". نقلا عن:
محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص7.

[2]- بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة الى حالة الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-2009/10/21، ص3.

الفعال للموارد، فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة، وفي سنة 1985 تم تأسيس هيئة تريدواي **(Treadway Commission)*** ، وكان دورها الأساسي هو تحديد أسباب سوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية وتقديم توصيات للتقليل من حدوثها، وفي سنة 1987 قامت بإصدار ونشر أول تقرير لها عن الحوكمة، يدعو لوجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

وقد أثار موضوع حوكمة الشركات جدلاً كبيراً في المملكة المتحدة في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات بعد انهيار كبرى الشركات الأمريكية والأروبية آنذاك، وهذا ما أثار قلق المساهمين والمستثمرين في الشركات وقطاع المصارف على استثماراتهم وإدراك الحكومة لوجود خلل في التشريعات والنظم القائمة، هذا ما أدى ببورصة لندن للأوراق المالية بتشكيل لجنة كادبوري **(Cadbury Committee)**** سنة 1991، وكانت مهمتها وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية وتجنبها للخسائر والإنهيارات، وفي سنة 1992 تم اصدار أول تقرير لهذه اللجنة، ركز على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين ودورهم في تعزيز دور التدقيق في الشركات والحاجة الى لجان تدقيق فاعلة، كما أشار الى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدعوة الى فصل مسؤوليات وصلاحيات كل منهما، وبمجرد اصدار تقرير كادبوري البريطاني، أخذت العديد من الدول بإصدار تقارير لإصلاح ممارسة الشركات لأعمالها، وتضمين التقارير بأفضل ممارسات لحوكمة الشركات، ثم تطورت فكرة هذا المفهوم وتعززت أكثر نتيجة الجهود المبذولة التي برزت أعقاب الأزمة الآسيوية التي حدثت في أسواق تايلاندا وماليزيا سنة 1997[1]، والجدول التالي يوضح التقارير التي تم اصدارها على المستوى الدولي:

جدول رقم (01): تقارير حوكمة الشركات الأولى التي صدرت على المستوى الدولي

عنوان التقرير	الدولة	سنة الإصدار
تقرير اللجنة الوطنية عن اعداد التقارير المالية الإحتيالية (Report of the national commission on fraudulent financial reporting)	الولايات المتحدة الامريكية	1987
تقرير لجنة كادبوري (Cadbury report)	المملكة المتحدة(بريطانيا)	1992
أين كان المديرون؟ where was the directors ?	كندا	1994
تقرير كنج الأول (King report 1)	جنوب افريقيا	1994
تقرير فينتو الأول (Vento 1)	فرنسا	1995

*– هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التقارير المالية المزورة في الشركات بعد الانهيارات المالية التي حصلت في مجال الإدخار والقروض، اذ تمثل هذه اللجنة كل من: معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، جمعية المحاسبين الأمريكية، معهد المديريين الماليين الأمريكي، معهد المدققين الداخليين الأمريكي ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي.

**– هي لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية وتتضمن ممثلين عن مستويات الصناعة البريطانية، وتتحدد مهمتها بوضع الممارسات التي تساعد الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل منع حدوث الإنحرافات والتلاعب وتجنب الخسائر في هذه الشركات.

[1]– علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والآداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص ص: 27– 29.

الحوكمة المؤسسية في اليابان(corporate governance of Japan)	اليابان	1998
الحوكمة المؤسسية الإسبانية (The governance Spanish companies)	اسبانيا	1998
بيان مبادئ أساليب الحوكمة المؤسسية (principleson on corporate governance in Greece)	اليونان	1999
قوانين الحوكمة المؤسسية الألمانية (German code of governance)	ألمانيا	2000
حزمة قوانين الحوكمة المؤسسية (Code of good corporate governance)	اندونيسيا	2000
توصيات الحوكمة المؤسسية (Recommendation on corporate governance)	البرازيل	2002
مجلد(1) في الحوكمة المؤسسية (Corporate governance volume1)	استراليا	2002
أفضل الممارسات في الشركات العامة (Best practices in public companies)	بولندا	2002

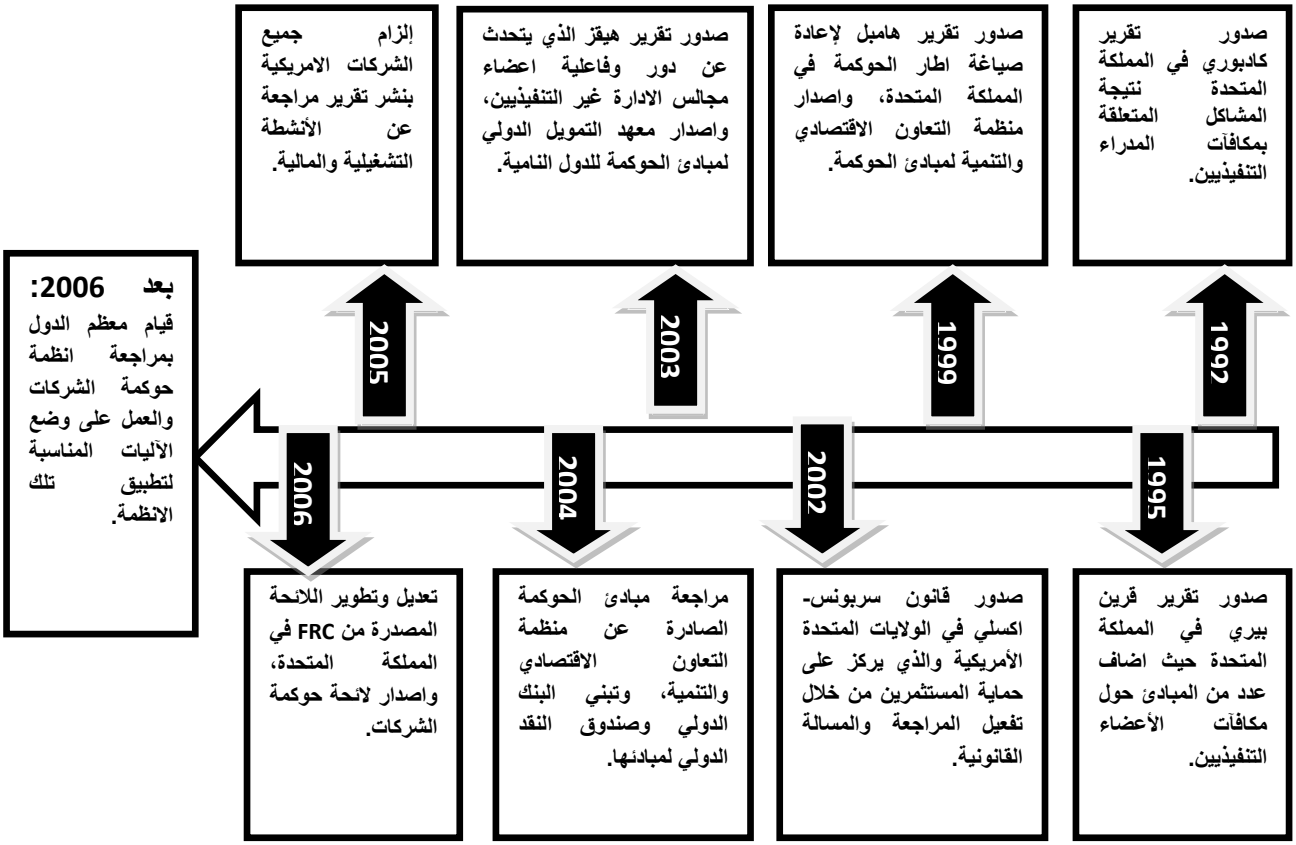
المصدر: علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص31.

ومن سنة 1996 الى 2000 بدأ ظهور مصطلح الحوكمة كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير الى أسباب انهيار الشركات أو اخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الادارية بها، أو سوء استخدام الموارد والإمكانيات، مما دفع بمنظمة التجارة العالمية الى الإهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة لحوكمة الشركات، وفي سنة 1999 قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الى اصدار مجموعة من المبادئ العامة لحوكمة الشركات والتي تم تعديلها سنة 2004، والهدف منها هو مساعدة الدول في التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات[1].

والشكل التالي يوضح التطور التاريخي لقوانين وأنظمة الحوكمة من سنة 1992 الى بعد سنة 2006:

[1]– عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدراة**، اتحاد المصارف العربية، دون ذكر بلد النشر، 2007، ص 18.

شكل رقم(01): التطور التاريخي لقوانين وأنظمة حوكمة الشركات من سنة 1992 الى بعد سنة 2006.



المصدر: أحمد بن عبد الله آل الشيخ، **المتطلبات القانونية والاجرائية لحوكمة الشركات**، منتدى الحوكمة السعودي، هيئة السوق المالية، المملكة العربية السعودية، يناير 2011، ص ص: 7، 8.

أما على مستوى الساحة العربية، قامت الدول العربية مؤخراً بتوجه حقيقي نحو الإهتمام بهذا المفهوم، وكان لجمهورية مصر العربية دور الريادة في ذلك، حيث تُعد أول دولة في منطقة الشرق الأوسط تعتني بمبادئ حوكمة الشركات، وعلى الرغم من حداثة هذا الموضوع عربياً، إلاّ أنّ هناك تحركاً كبيراً من الباحثين والمهتمين في عدد من الدول العربية(السعودية، الإمارات، لبنان، الأردن، فلسطين، تونس، الجزائر،...)، للتعرف على مضمون مفهوم حوكمة الشركات وشرح جوانبه وكيفية تطبيقه على أرض الواقع، كما أن هناك اتفاق بين منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية والبنك الدولي على زيادة التعاون والحوار في مجال حوكمة الشركات، وذلك استجابة للحاجة المتزايدة للدول التي ترغب في تقوية هذا النظام، خاصة بعد ما أجمع دوليا أن الحوكمة تُعد قاعدة أساسية لإقتصاد السوق وآلياته وللتطور في الأجل الطويل[1].

ومن خلال ماسبق نجد أن مفهوم حوكمة الشركات هو مفهوم حديث التطبيق وقديم الجذور والمنطلقات، فحدوث العديد من الأزمات المالية في العديد من الشركات العالمية الكبرى، أدى الى الإهتمام الكبير بهذا المفهوم وانتشاره بسرعة في مختلف دول العالم، وكذا السعي الى كيفية تطبيقه في مختلف

[1]– علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 29، 30.

الشركات لتفادي حدوث مثل هذه الأزمات والإخفاقات مستقبلاً، الأمر الذي ساعد العديد من الدول في تطوير مختلف انظمتها (المحاسبية، المالية، القانونية،...).

ثانيا- أسباب ظهور حوكمة الشركات:

يعود أسباب وجود حوكمة الشركات ودوافع ظهورها كمصطلح وانتشارها الواسع في دنيا المال والأعمال وفي معظم دول العالم، إلى الأسباب التالي:

1- نظرية الوكالة(Agency Theory): أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة لتعارض المصالح بين أعضاء مجالس ادارة الشركات وبين المساهمين، الى زيادة الإهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري، الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، بإعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات، وفي سنة 1976 قام كل من(**MACKLING et JENSEN**) بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وابراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتي مثلتها **نظرية الوكالة**، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وصاحب ذلك أيضا قيام العديد من الدول بالإهتمام بهذا المفهوم، من خلال قيام الهيئات العلمية والمشرعين بإصدار اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات[1].

2-الفضائح المالية: أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات العالمية في السنوات الأخيرة، الى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتُمثل حوكمة الشركات هذه المبادئ والقواعد، وقد بدأ الإهتمام بموضوع الحوكمة كنتيجة منطقية لحدوث الإنهيار المالي في دول شرق آسيا منذ سنة 1997، حيث وصفت هذه الأزمة بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين الأعمال والحكومات، ثم تزايد الإهتمام بحوكمة الشركات بعد ظهور حالات من الإخفاقات والفضائح المالية والمحاسبية المؤثرة، خاصة في بيئة الأعمال الأمريكية مع بداية القرن 21، وبالضبط خلال السنتين 2001 و2002 وما حصل في شركتي (**ENRON** و **WORLDCOM**) كبرى الشركات الأمريكية[2]، وفي أعقاب هذه الإنهيارات للشركات تم اصدار قانون "**SARBANES-OXLEY**"، الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات، من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذين في مجالس ادارة الشركات، كما أن هذا القانون يطلب من الشركات

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، مصر، 2009، ص15.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص15.

توثيق واختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية واعداد تقرير عنها، كما يطلب من المراجعين الداخليين ابداء رأيا منفصلا عن حالة الرقابة، مع التركيز على معايير التقارير المالية الدولية[1].

وكان لبورصة لندن دور في هذا المجال أيضا، حيث صدر تقرير **Cadbury** سنة 1992، والذي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية اعداد ومراجعة القوائم المالية[2]، كما ظهرت العديد من التوصيات والتقارير في العديد من دول العالم التي تتضمن ضرورة الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مختلف المؤسسات والشركات.

ومنه يمكن عرض أهم **الأسباب والدوافع** التي تؤكد ضرورة **تبني مفهوم حوكمة الشركات**[3]:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الآداء وبين مسئوليات مجلس الإدارة والمديريين التنفيذيين؛
- زيادة القيمة الإقتصادية للمراجعة الداخلية وتوسيع دائرة مراقبة الأداء التشغيلي؛
- الحاجة الى تماثل المعلومات المالية وغير المالية والى الإفصاح المحاسبي العادل؛
- الحاجة الى معالجة الخلل في الهياكل المالية والحد من تعرض المؤسسات للتعثر والفشل المالي؛
- التوجه نحو إدارة المخاطر المالية والتشغيلية ونحو إرساء قواعد للشفافية المالية.

بالإضافة الى أسباب أخرى تمثلت في[4]:

- زيادة وعي مسئولي الإدارة وأصحاب المصالح بالإجراءات الحاكمة؛
- ايجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها؛
- المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الإستقرار المالي؛
- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين؛
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين.

أما **العوامل** التي أدت الى ظهور **الحاجة لحوكمة الشركات** فتتمثل في[5] :

- اهتزاز الثقة في الأسواق؛ حيث عانت كافة الأسواق من عمليات اهتزاز الثقة وفقدانها لآلاف المستثمرين وملايين المتعاملين؛
- الشعور بالإنخداع والقهر الناتج عن الفساد داخل الشركات والمؤسسات والبنوك، من خلال التلاعب بالحقائق وبأموال المساهمين وبحقوق المتعاملين وضياع مستقبل الشركات؛

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، ج4، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص46.

[2]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص16.

[3]– محمد عبد الفتاح ابراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في اطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة–الإمارات العربية المتحدة– سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص36.

[4]–عبيد سعد المطيري، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص: 107–108.

[5]– محسن أحمد خضيري، مرجع سبق ذكره، ص13.

- الشعور بالإكتئاب والإحباط الإستثماري وعدم القدرة على مواصلة عمليات الإستثمار واتخاذ القرار، وذلك بفعل الصدمة التي أصيبت بها المشروعات والعاملين والمتعاملين معها بسبب الفضائح المالية؛
- الإنسحاب من سوق الإستثمار المحلي والعالمي، بسبب كون البيانات أصبحت كاذبة وخادعة ومظللة وبالتالي انهيار قواعد الإستثمار وأدوات الحساب؛
- تقييد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الإئتماني، حيث أصبحت البنوك تواجه مشاكل بسبب عدم نمو الودائع وتراجع الائتمان بسبب الإنهيارات المالية.

إضافة الى عوامل أخرى وهي[1]:

- التحول الى نظام اقتصاد السوق؛
- تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الإقتصادي؛
- تزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود؛
- ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديريين، مما أدى الى حصول الأزمات الإقتصادية مثل: أزمة جنوب شرق آسيا1997، أزمة شركة انرون2001.... .

ومنه نجد أن هناك العديد من الأسباب والعوامل التي جعلت الحاجة الماسة الى وجود وتطبيق مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مختلف الشركات المحلية والعالمية، وأبرزها الأزمات وحالات العسر المالي التي أصابت العديد منها.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

إنّ مفهوم حوكمة الشركات ليس بالجديد على مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك لإرتباطه بنظام الرقابة الداخلية، ويُعتبر مرحلة من مراحل تطور هذا النظام، وأن أول معهد اهتم بهذا المصطلح هو معهد المراجعيين الداخليين.

تعددت المصطلحات الإنجليزية المستخدمة للتعبير عن مفهوم حوكمة الشركات، فقد عبر عنها–غالبا– بمصطلح « **Corporate gouvernance** »، وفي اللغة العربية اختلف الآراء حول ترجمة المصطلح الإنجليزي، حيث يرى البعض تسميتها بـ "**الإدارة الرشيدة**" أو "**الإدارة الحكيمة**"، والبعض الآخر يرى تسميتها بـ "**حوكمة الإدارة**" أو "**الحوكمة**"، وفي 20 مايو2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده للفظ "**الحوكمة**" حيث أكد في بيان له: "في رأينا أن الترجمة العربية "حوكمة" للمصطلح الانجليزي هي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذر والوزن، وهي ثانيا تؤدي الى المعنى

[1]– محمد خالد المهانيي، **حوكمة الشركات و أهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية**، بحث علمي أُعد ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبيين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، جوان 2007، ص ص: 3–4.

المقصود بالمصطلح الإنجليزي، وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة ومتابعة آداء القائمين عليها، واعتماد هذا المصطلح من شأنه أن يضيف جديدا الى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث"[1].

ولقد كان كل من "**MACKLING** و **JENSEN**" سنة 1976 أول من حددا مشكلة تعريف حوكمة الشركات في اطار مشكلة المؤسسة أنها: "تعارض مصالح مدير الشركة مع مصالح المساهمين فيها"[2].

1-تعريفها لغويا:

يُعتبر لفظ الحوكمة* مستحدثا في قاموس اللغة العربية وهو لفظ مستمد من الحكومة ويعني الإنضباط والسيطرة والحكم، وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب وهي[3]:

أ- **الحِكمة:** وما تقتضيه الحكمة من التوجيه والإرشاد والنصح وحسن الحكم على الأشياء.

ب-الحُكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

ج-الإحتكام: وما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات الحوكمة والى الأساس الأخلاقي والثقافي الخاص بها، والى خبرات تم الحصول عليها من تجارب سابقة.

د- التحاكم: طلباً للعدالة خاصة من ظلم السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

حيث أشارت العديد من الدراسات والأبحاث الى عدم وجود تعريف أو ترجمة واحدة لمصطلح « **Corporate gouvernance** »، وأن هذا اللفظ قد ترجم الى اللغة العربية بعدة تسميات.

2- تعريفها اصطلاحا:

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح الحوكمة، ويرجع السبب في عدم الإتفاق على مفهوم محدد لها، هو الغموض في هذا المفهوم، وذلك لثلاثة أسباب رئيسية وهي[4]:

---

[1] – محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر2006، المنظمة العربية للتمنية الادارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 122.

[2]– ماجد شوقي، **حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة...وصعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، نوفمبر2002، ص1.

*– شمل لفظ الحوكمة على العديد من المقترحات: حكم الشركات، حكمانية المؤسسات، حاكمية المؤسسات، حوكمة المؤسسات، بالإضافة الى بدائل أخرى : أسلوب ممارسة سلطة ادارة بالمؤسسة، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للمؤسسة، الادارة النزيهة أو الرشيدة، ...وفي هذا الصدد تجدر الإشارة الى أن هناك مؤيدون للإختيار الأول وهناك عدد من الآراء تستبعد(حكم الشركات) لما لها من دلالة هل الشركات هي الحاكمة أم الفاعلة، وكذلك تستبعد لفظ (حاكمي) لما قد يحدثه استخدامها من خلط مع احدى النظريات الإسلامية المسماة (نظرية الحاكمة)، كما يرى استبعاد البدائل المطروحة الأخرى لأنها تبتعد عن أصل الكلمة باللغة الانجليزية Governance، ومن ثم فان حوكمة الشركات على وزن (فوعلة) تكون الأقرب الى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية، وتجدر الإشارة الى أن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية، وبالتالي يتم استخدام حوكمة الشركات كمرادف لمفهوم Corporate Governance . نقلا عن :

نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات ...سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003، ص1.

[3]– محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص55.

[4]– مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص213.

أ- **السبب الأول:** بالرغم من أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من الأمور المرتبطة به، ترجع جذورها الى أوائل القرن 19، حيث تناولتها نظرية المنشأة وبعض نظريات التنظيم والإدارة، إلاّ أنّ هذا المصطلح لم يُعرف في اللغة الإنجليزية، كما أن مفهومه لم يبدأ في التبلور إلاّ منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود.

ب-**السبب الثاني:** عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم، فالبعض يراه من الناحية الإقتصادية على أنه آلية تساعد الشركة على استمرارها في الأجل الطويل، وآخرون يعرفونه من الناحية القانونية على أنه يشير الى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح والمديرين أيضا، كما يوجد فريق آخر ينظر إليها من الناحية الإجتماعية والأخلاقية، مركزين بذلك على المسؤولية الإجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.

ج-**السبب الثالث:** هو أن هذا المفهوم مازال في طور التكوين، ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير.

إلاّ أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف لهذا المفهوم:

* حسب "**Sir Adrain Cadbury**": "حوكمة الشركات هي الأسلوب الذي يحقق التوازن بين الأهداف الإقتصادية والإجتماعية من جهة، وبين الأهداف الفردية والمشتركة من جهة أخرى، أي أن اطار حوكمة الشركات يشجع على الإستخدام الفعال للموارد، ويحث على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد، والهدف من ذلك هو التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والشركات والمجتمع"[1].

* تعريف "**أشرف حنا ميخائيل**": "هي حالة وعملية وإتجاه، كما أنها نظام مناعة وحماية يحكم الحركة ويضبط الإتجاه ويحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركات، كما تُعد بمثابة عملية ادارية تمارس سلطة الإدارة الإشرافية داخل الشركة أو خارجها، تتخذ من الأخلاق والضمير والوعي آداتها ومحورها، وهي عنصر لازم في كافة الأعمال، وتزداد أهميتها في ادارة الشركة لتحقيق عوامل الثقة في البيانات والمعلومات المالية، كما أنها عملية تتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والإقتصادية، وأيضا من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتوجه وتحكم آداء العمل، بما يؤدي الى حسن القيام بالأعمال واستيفاء الحقوق وآداء الإلتزامات بصورة صحيحة وبشكل سليم، من خلال إلتزام أدبي ومهني وقانوني ومرجعي يلتزم به الجميع"[2].

---

[1]- محمد سليمان الصلاح، **الإستفادة من أدوات الرقابة وادارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات،** المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"،المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص66.

[2]- أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات،** المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"،المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص91.

* وعرفتها "**منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD**": "هي مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها، وهي تتضمن الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف الشركة والأدوات التي يتم بها تنفيذ هذه الأهداف، ويتحدد بها أيضا أسلوب متابعة الآداء"[1].

* تعريف "**معهد المراجعين الداخليين**": "هي عمليات تتم من خلال اجراءات تُستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي بالمساهمين المباشرة في انجاز أهداف وحفظ قيم المنظمة، مع الأخذ بعين الإعتبار أنّ آداء أنشطة حوكمة الشركات يكون مسئولية أصحاب المصالح في المنظمة لتحقيق فعالية الوكالة"[2].

* وفي تعريف آخر: حوكمة الشركات هي فن إدارة شبكة من العلاقات بين مختلف أطراف أصحاب المصالح، من خلال استراتيجيات وآداء الشركات، أي من خلال تقسيم السلطات والسؤوليات بين الأطراف[3].

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن هناك **معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات** وهي[4]:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على آداء الشركات؛
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تُدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين، يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في ادارة الشركة (مجلس الإدراة، المديرين التنفيذيين، المساهمين).

ومن خلال ماسبق، نستنتج أنّ حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام، تتم من خلاله ادارة ومراقبة الشركات، ويتضمن توزيع الحقوق والمساهمات بين الأطراف المختلفة في هذه الشركات، وكذلك يتضمن القواعد والإجراءات والقوانين التي يجب تطبيقها لتحسين الآداء وتحقيق الأهداف المختلفة للشركة.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة في المؤسسة، كما لها أهداف مختلفة تسعى الى تحقيقها.

أولا- أهمية حوكمة الشركات:

حُظيت حوكمة الشركات في الآونة الاخيرة بالعديد من الإهتمام نتيجة لحالات الفشل الإداري والمالي الذي أصاب العديد من الشركات الكبرى في الو.م.أ ودول شرق اسيا...، وتزداد أهميتها في ادارة الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

---

[1]- محمد سليمان الصلاح، مرجع سبق ذكره، ص66.

[2]- عطا الله وراد خليل، **الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة -الإمارات العربية المتحدة-، سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ص261.

[3] -Luc Boyer et Noel Equilbey**, organisation :théories et applications, édition d'organisation**, 2éme édition, paris, Mars 2003, p397.

[4]- عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص682.

وتكمن **أهمية الحوكمة** في[1]:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو استمراره والقضاء عليه؛
- تحقيق وضمان النزاهة والإستقامة لكافة العاملين في الشركات؛
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي خطأ عمدي؛
- محاربة الإنحرافات ومنع استمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح، وأن استمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال ؛

بالإضافة الى[2]:

- تحقيق فاعلية مراجعي الحسابات الخارجين، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الإستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين؛
- جذب الإستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل؛
- الحد من هروب رؤوس الأموال الى الخارج وتدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية؛
- ضمان حصول المستثمرين على عائد على استثماراتهم؛
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛
- تجنيب الشركات حالات الفشل المالي والإداري والتعرض للإفلاس والتعثر المالي، فضلا عن دورها في تعظيم قيمة الشركة في السوق، وضمان نموها واستمرارها في عالم الأعمال محليا واقيلميا ودوليا.

ومنه نجد لحوكمة الشركات أهمية في تحقيق التنمية الإقتصادية وتجنب الوقوع في الأزمات المالية وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الآداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد والرشوة وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي.

ثانيا– أهداف حوكمة الشركات:

إنّ الممارسات الجيدة للحوكمة سيساعدها على جذب الإستثمارات ودعم الآداء الإقتصادي والقدرة على المنافسة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية[3]:

- ✓ العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذوي مصلحة مراجعة الإدارة؛
- ✓ حماية المساهمين وتعظيم عائدهم بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات؛
- ✓ منع المتاجرة بالسلطة في الشركة من خلال ضمان وجود هياكل ادارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

---

[1] – مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص215.

[2] – فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص 128.

[3] – محمد نجيب محمد صادق حسين، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد (وجهة نظر محاسبية)**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان الأردن، 17–19 ابريل2006، ص7.

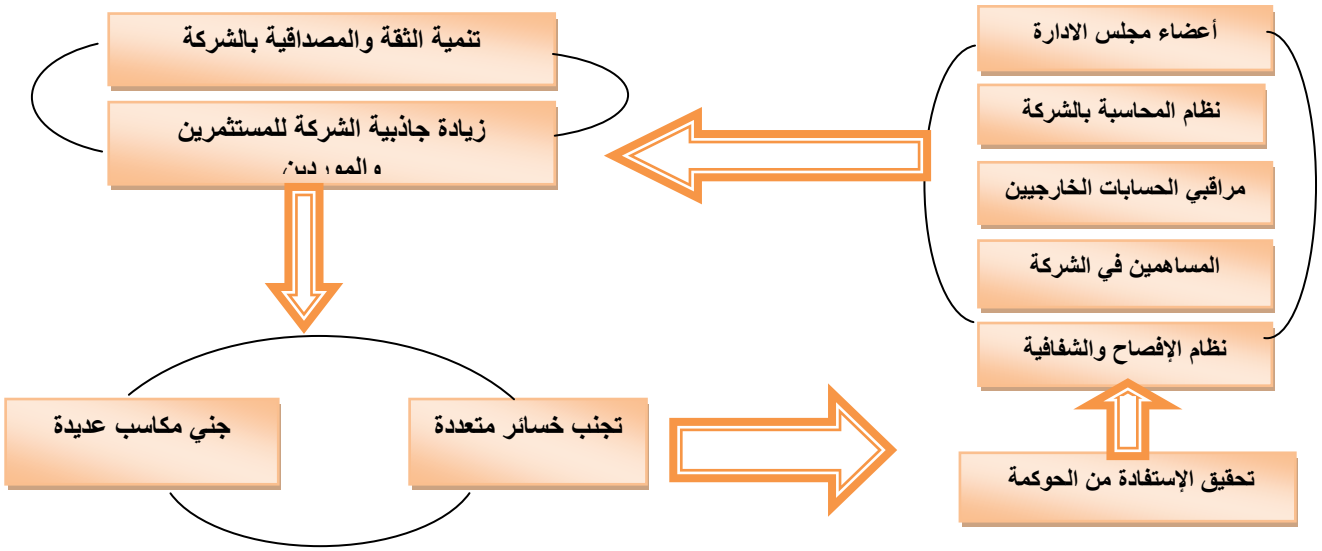
- ✓ ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ الاشراف على المسئولية الإجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛
- ✓ تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الإستراتيجيات وزيادة كفاءة الآداء؛

بالإضافة الى[1]:

- ✓ تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين صورتها والإنطباع الإيجابي عنها؛
- ✓ تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة احساس المديرين بالمسؤولية ؛
- ✓ تحسين خاصية ومصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛
- ✓ ادخال الإعتبارات االبيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار ؛
- ✓ تحسين درجات الشفافية والإفصاح والوضوح ونشر البيانات والمعلومات؛
- ✓ زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب الإستثمارات ورؤوس الأموال؛
- ✓ زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.

ومنه نجد لحوكمة الشركات أهداف مختلفة وكثيرة تساعد الشركة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، فتطبيقها يخلق الثقة بين المتعاملين ويؤدي الى تعظيم المنافع وزيادة استفادة الشركات، من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة، كما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم(02) : الإستفادة من عمليات حوكمة الشركات.



المصدر: محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص 189.

[1]– محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص ص: 22-23.

المطلب الرابع: خصائص ومقومات وركائز حوكمة الشركات

تُعتبر الحوكمة أداة فاعلة ووسيلة متفاعلة وسببا مُهما في اصلاح الشركات وحمايتها من مختلف الأزمات والتعثرات المالية، فهي تحتاج الى التكيف مع المتغيرات والتفاعل مع المستجدات، وأن تمتلك من قوة التأثير وفاعلية الأثر ما يجعلها نموذجا صالحا للإستمرار، وهذا النموذج يجب أن يكون مدعماً بمجموعة من الخصائص والمقومات والركائز لتطبيق حوكمة جيدة ولتفادي الأزمات.

أولا- خصائص حوكمة الشركات:

لتطبيق حوكمة الشركات بشكل جيد وفعال يجب توفير مجموعة من الخصائص، وتتمثل في[1]:

- تعزيز وتفعيل أداء الشركات وتعظيم القيمة السوقية؛
- المساءلة المحاسبية لإدارات الشركات المختلفة؛
- التأكيد التام على التفاعل ما بين الأنظمة الداخلية والخارجية لأعمال الشركات؛
- تحقيق التوازن في العلاقات التعاقدية ما بين إدارات الشركات والأطراف الأخرى؛
- العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة لأي شركة؛
- العمل على توفير الضمانات الكافية للحد من الفساد الإداري والمالي؛
- تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي واحداث نقلة في أنشطته من مجرد التأكيد على الحماية والدقة والكفاءة والإلتزام، إلى المشاركة الفاعلة بالتنبؤ بسلوك الأداء التشغيلي لأي شركة؛
- معرفة حقوق ومسؤوليات الأطراف المختلفة في الشركة، بما في ذلك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمساهمين وأصحاب المصالح المختلفة.

هذا وأكد الباحثون في مجال الحوكمة وتطبيقاتها (**John.C , Jacqueline.L ,Doyle, George.M.Logan**)، أن **نموذج الحوكمة الناجح يتطلب توافر الخصائص** التالية[2]:

- ✓ مجلس الإدارة يتمتع بالقوة والفعالية في صياغة وتوجيه القرارات وتأدية مسئولياته بأمانة؛
- ✓ رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من طرف مجلس الإدارة وتفويض له الصلاحيات لإدارة أعمال الشركة، والقرارات التي يتم اصدارها يجب تنفيذها في اطار من التشاور والموافقة من مجلس الإدارة؛
- ✓ توفير محيط ملائم يتسم بالإفصاح والشفافية حول آداء الشركة ووضعها المالي.

وتضيف **مؤسسة** "**Truth**" للإستشارات الإقتصادية أن الحوكمة الجيدة تستدعي توافر الخصائص التالية:

- ❖ **الإنضباط Discipline**: اتباع السلوك الأخلاقي المناسب؛
- ❖ **الشفافية Transparency** : تقديم صورة حقيقة لكل ما حدث؛

---

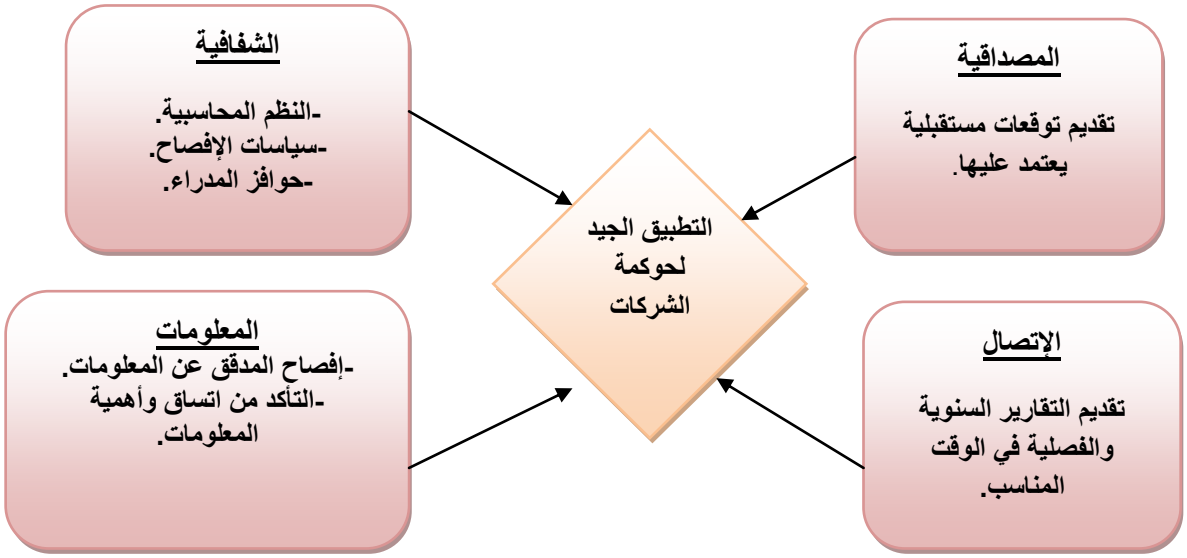
[1]- محمد عبد الفتاح ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ص: 30-31.

[2]- كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، **حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التظليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات مع الإشارة الى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية**، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18-2009/11/19، ص50.

- ❖ **الإستقلالية Independence** : لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
- ❖ **المساءلة Accountability** : امكان تقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ❖ **المسئولية Responsibility** : وجود مسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- ❖ **العدالة Faimess** : احترام حقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة في الشركة؛
- ❖ **المسئولية الإجتماعية Social Responsibility** : النظر الى الشركة كمواطن جيد.

وتشير معظم الأدبيات إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتطلب خصائص تتمثل بالمصداقية والشفافية والإتصال والمعلومات، والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم(03): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، الملتقى الدولي حول "الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 18-19 ماي2011، ص10.

ثانيا- مقومات حوكمة الشركات:

يمكن تحقيق مفهوم حوكمة الشركات من خلال توافر مجموعة من المقومات الإدارية، المالية والتنظيمية في الشركة، حيث تمثل هذه المقومات الدعائم الأساسية التي يجب توافرها حتى يتمكن الحكم على تطبيق الحوكمة في الشركة، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي[1]:

1- **الإطار القانوني:** وهو المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين وإختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات إنتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الإختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة

[1]- عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25-27.

الحكومية لمراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يُترك نظام الحوكمة بكامله للشركات وإعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة.

2- **الإطار المؤسسي:** وهو الإطار الذي يتضمن الشركات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية، والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون إستهداف الربح، وكذلك الشركات غير الحكومية الهادفة للربح، مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات، وذلك من خلال تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها.

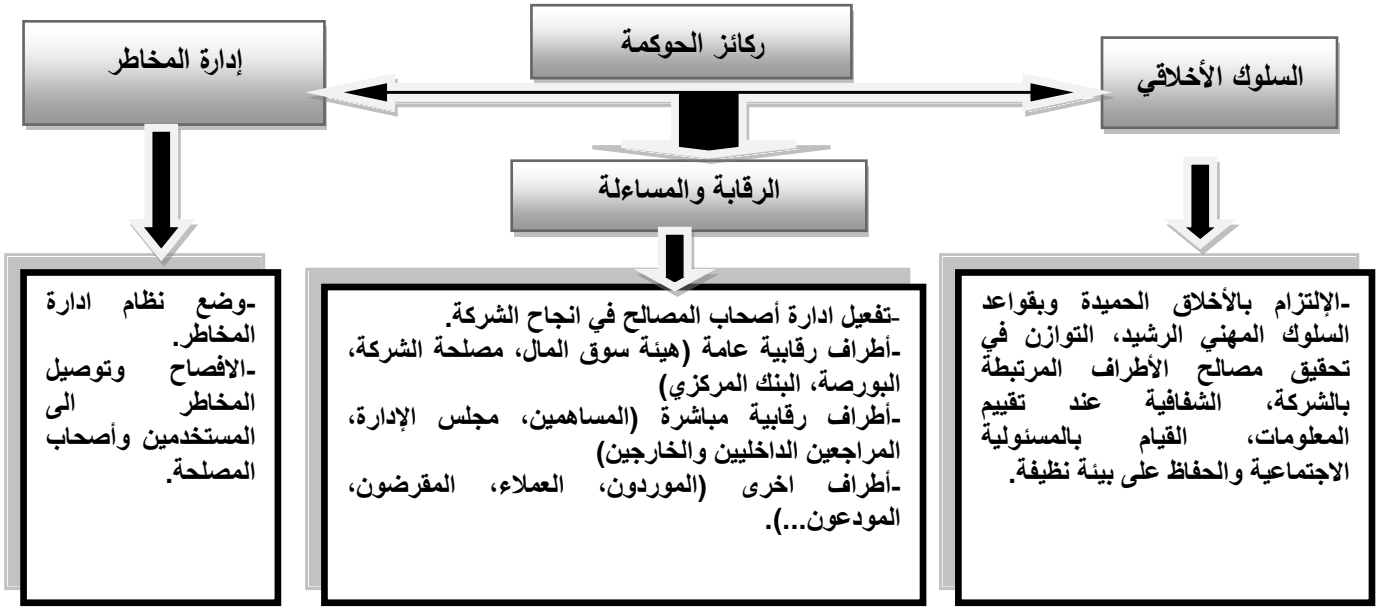
3- الإطار التنظيمي: يتضمن عنصرين؛ النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها، موضحاً عليه أسماء وإختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

4- **روح الإنضباط والجد والإجتهاد والحرص على المصلحة العامة للشركة،** وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين آدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية، وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان.

ثالثا- ركائز(دعائم) حوكمة الشركات:

حتى يؤدي مفهوم حوكمة الشركات دوره كما ينبغي، لابد من توافر مجموعة من الركائز(الدعائم) التي تسهم في تعزيز هذا المفهوم وتطبيقه في مختلف الشركات، وقد تم تحديد أهم هذه الركائز التي تناولها الباحثون والمحللون في ثلاثة ركائز أساسية (السلوك الأخلاقي، الرقابة والمساءلة، ادارة المخاطر) كما هي موضحة بالشكل التالي:

شكل رقم(04): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)**، ج1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص47.

ويمكن توضيح هذه الركائز كما يلي:

1-السلوك الأخلاقي: أوصت العديد من الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة بضرورة أن يتواجد بالشركة دليل للسلوك الأخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة، وعلى ضرورة إلتزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة إلتزامهم بالقيم واللوائح، والتأكيد على أن يعمل العاملين على حماية معلومات الشركة وضمان سريتها، مع ضرورة منعهم من تلقي أي هدايا أو مبالغ نقدية من أي طرف خارجي بما قد يؤثر على معاملات الشركة، وقد وجهت العديد من الهيئات العلمية والمهنية النظر في مجالس إدارة الشركات، على أهميته ودوره في تحسين سمعة الشركة والقضاء على التلاعبات في أسواق المال، وعن طريق إتباع هذه السياسة بشكل دوري مع كلا من مبادئ حوكمة الشركات والقوانين الداخلية[1].

2-الرقابة والمساءلة: تُعتبر ركيزة مهمة من ركائز الحوكمة، فتطبيق معايير المحاسبة الدولية يُعد دعامة لسلامة الأنظمة المالية والمحاسبية خاصة بما في ذلك أنظمة اعداد التقارير المالية، من خلال نظام رقابة داخلية فعال يعمل بموجب القوانين واللوائح الداخلية، فضلا عن دور الرقابة الخارجية المتمثلة بالمراجعين الخارجيين، الذي يعتمد عملهم على مبادئ وأصول مهنة المراجعة والمحاسبة، وتجدر الإشارة الى أن الرقابة ليست داخلية وخارجية فحسب، بل هناك أطراف تسهم بشكل مباشر في عملية الرقابة (كهيئة سوق المال، البنك المركزي، الغرف التجارية والصناعية،...).

3-إدارة المخاطر: برزت الحاجة المُلحة الى الإعتناء بإدارة المخاطر بسبب التطورات السريعة في الأسواق المالية وعولمة التدفقات المالية، فضلا عن التقدم التكنولوجي والتحرر من القيود التشريعية، فالمعاملات الكبيرة والسريعة بين الشركات المختلفة أدى الى ارتفاع تقلبات العائد والتعرض الى درجات مخاطرة عالية، مما دعى الى ضرورة تشكيل إدارة للمخاطر التي تتعرض لها هذه الشركات، والتي تُعد من أهم ركائز الحوكمة أيضا، لأن تقليل المخاطر هو أحد الأهداف المهمة لنظام حوكمة الشركات[2].

المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة الشركات

هناك مجموعة من القوانين والقواعد التي يجب توفرها حتى يتسنى تطبيق حوكمة الشركات، وتتمثل هذه القوانين والقواعد في نظريات الحوكمة المختلفة والنماذج الدولية لتطبيقها، بالإضافة الى الإطار المؤسسي لها من أجل تطبيق فعال لحوكمة الشركات في أي بلد ما.

المطلب الأول: نظريات حوكمة الشركات

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسّرت ضرورة وجودها بالشركات لتلافي النقائص والتصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديروها، وأهم النظريات التي أدت إلى وجود وأهمية الحوكمة بالشركات نذكر:

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص150.

[2]- علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 52، 54.

أولا- نظرية الوكالة:

تُعد نظرية الوكالة احدى أنواع النظريات المحاسبية والتي ظهرت نتيجة تعدد وزيادة المشاكل المحاسبية، وتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، فنشأت هذه النظرية كمحاولة لحل المشاكل المحاسبية وكذا مشكلة تعارض المصالح، والحد من سلوك الإدارة بتفضيل مصالحها الشخصية على مصالح الأطراف الأخرى.

يُعتبر كل من "**M.C.JENSEN et W. H.MECKLING**" (**جونسون وماكلينج**) مؤسسي هذه النظرية اعتماداً على أعمال "**ALCHIAN et DEMSETZ**" (**آلشيان وديمسيتز**)، حيث تقوم نظرية الوكالة على مفهوم الوكالة، أي العلاقة التي تنشأ بين طرفين، الموكل (الرئيس أو الأصيل) والوكيل، وتتحدد هذه العلاقة عادة بموجب شروط عقد صريح أو ضمني، يُكلف بموجبه الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه، كما يوفض إليه اتخاذ القرارات نيابة عنه[1].

1- **فروض نظرية الوكالة:** وترتكز نظرية الوكالة على الفروض التالية[2]:

- ✓ أن أطراف الوكالة (أصلاء ووكلاء) يتمتعون بالرشد نسبياً، وأن تصرفاتهم مُؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية؛
- ✓ أن أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماماً، وأن هناك قدراً من التعارض في المنافع بينهما؛
- ✓ بالرغم من وجود تعارض في أهداف الوكلاء والأصلاء، فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو الشركة قوية في مواجهة الشركات الأخرى؛
- ✓ أن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الموكل والوكيل فيما يتعلق بموضوع الوكالة؛
- ✓ أن الأصيل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني، الذي يُعظم منفعة طرف الوكالة ويحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصيل.

2- **مشاكل نظرية الوكالة:** تنشأ مشكلة الوكالة من خلال تعرض الأصيل (المالك أو الموكل) إلى خسارة، نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل، وعدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، حيث أن هذا الأخير لا يتوفر على أساليب الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل الذي يقدم للأصيل، وفي هذا الاطار يظهر نوعان من مشاكل الوكالة:

أ- **مشكلة التخلخل الخلقي:** تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة أداء الوكيل، وعندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للإختيار.

ب-**مشكلة التخلخل العكسي:** وتنشأ عندما تكون لدى الوكيل القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بنتائج كل بديل، وذلك قبل قيامه بالأداء أو الإختيار في الوقت الذي لا تتوافر للأصيل فيه هذه المعلومات.

---

[1]- محمد مطر،**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 100.

[2]- عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص 65.

وهذه المشاكل تولد **تكاليف الوكالة** حسب **JENSEN et MECKLING** وهي[1]:

- ✓ **تكاليف المراقبة:** وتنتج بهدف التأكد من تصرفات الوكيل بأنه لا يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء ادارته للشركة؛
- ✓ **تكاليف الإلتزام:** تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه الوكيل من أجل بناء الثقة؛
- ✓ **الخسائر المتبقية:** وهي التكاليف اللازمة لتباعد المصالح بين المدراء والمساهمين.

فنظرية الوكالة تعتبر مركز تحليل الشركة فيما يخص العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين، وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين، وجاءت هذه النظرية للقضاء على المشاكل القائمة بين المدير والمسير في الشركة.

ثانيا– نظرية تكلفة الصفقات:

ظهر مفهوم تكاليف الصفقات (تكاليف المبادلة) لأول مرة سنة 1937 في مقال للأمريكي رونارد كوز **(Ronard Coase)** بعنوان "طبيعة المنشأة"، حيث حاول في هذا المقال تحديد الأسباب التي من أجلها يوجد الى جانب السوق أشكال جديدة بديلة لتنسيق نشاطات الإقتصاديين خاصة الشركات، كما أن النظرية الحديثة لتاريخ المنشأة حسب كوز، هو أن المنشأة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة، وتقوم نظرية كوز على أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات، ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقييم الآداء[2].

وتُعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات، وأي شي يُعيق أو يمنع تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة الصفقة، وتعتبر أعمال ويليامسون **(Williamson)** سنة 1985 قد شكلت فهماً جيدا لهذه التكاليف[3]، وقد ميز نوعين من الآليات التي من شأنها أن تخفض من تكاليف الوكالة ومن ثم تكاليف الصفقة[4]:

- **الآليات المقصودة:** والتي من خلالها يتم تفعيل دور مجلس الإدارة من خلال عمليات المراجعة التي يقوم بها للحد من تضخم التكاليف، واتخاذ القرار فيما يخص المسييرين غير الأكفاء.
- **الآليات غير المقصودة:** وهي التي لا توجه للشركة بعينها، وإنما تعتبر كآليات عفوية تفرضها ظروف معينة، مثل المنافسة في سوق السلع والخدمات، .....

وبالتالي نجد أن نظرية تكلفة الصفقات (التكاليف المبادلة)، قد ساهمت في الإطار النظري لحوكمة الشركات، وذلك من خلال دراستها للعلاقة بين المساهمين والمسيرين، والتي تعتبر كعقد مُبرم بين الشركة وأطراف خارجية أخرى.

---

[1] −Benoit Pige, **audit et contrôle interne**,2émé edition, Edition EMS, Paris, 2001, p 95.

[2]- P.milgom et j. roberts, **économie .organisation et management**, Edition PUG,Paris, 1997, p 47.

[3]– افيناش ديكسيت، **صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات**، ترجمة لـ: نادر ادريس، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 25.

[4] - Frédéric Parrat, **le gouvernement d'entreprise**, Economica, Paris, 1996, p 107.

ثالثا- نظرية التجذر:

في نهاية الثمانيات طرح كل من شلفيز، فيزني ومورك" **R.W.VISHN وA.SHLEIFFER وR.MORCK** " نظرية التجذر، بهدف إعادة النظر في الأسس التي تقوم عليها نظرية الوكالة، والتي ترى أن مجلس الإدارة قادر على مراقبة سلوك المسيرين، حيث أن تعارض المصالح بين المالك والمسير يجعل من هذا الأخير على دراية بهوية آليات الرقابة الممارسة عليه، بهدف بناء استراتيجيات شخصية هادفة، تدعى باستراتيجيات "التجذر"، وهي الاستراتجيات التي تجعل من احتمال إعادة النظر في المسير، وهو احتمال صعب ومكلف بسبب تجذر هذا المسير، وهو ما يجعله ضروريا في أعين المساهمين، وبالتالي التحرر ولو بشكل جزئي من رقابة هؤلاء المساهمين، مما يزيد من حريته أثناء ممارسة أنشطته نتيجة ضمان عدم استبداله أو الاستغناء عنه[1].

ومنه نجد، أن نظرية التجذر هي من النظريات المهمة للحوكمة، حيث نجد أنه في نظرية الوكالة المساهمين والمسيرين يمكنهم فسخ العلاقة الموجودة بينهم في أي وقت، في حين أنه في نظرية التجذر لا يمكن ذلك، ويرغم في الإستمرار في العلاقة بين المسير والمساهم، لذا يجب على نظام الحوكمة السهر على ألاّ تكون هناك سلطة مفرطة لأي طرف من أطراف المصلحة في الشركة.

المطلب الثاني: نماذج حوكمة الشركات

نموذج الحوكمة هو عبارة عن تطبيقات ووصف لوضعية الحوكمة الموجودة في بلد ما، حيث تختلف بإختلاف طبيعة البلدان في تطبيقها من حيث الظروف الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية، الثقافية والتشريعية،...، كما تختلف طبيعة العلاقة بين الشركة والفئات المختلفة من أصحاب المصالح، وبالتالي لا يوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات، بل هناك العديد من نماذج الحوكمة التي تطبق في بلدان العالم، ومن خلال هذا المطلب نذكر أهم النماذج الدولية لحوكمة الشركات.

أولا- النموذج الأنجلوساكسوني (النموذج الموجه نحو الأسواق):

يُطبق هذا النموذج في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وسُمي **بالنموذج الموجه نحو السوق** لأن الرقابة فيه تمارس من طرف السوق المالي، ويُسمى أيضا **بالنموذج الخارجي** الذي يرتكز على السوق، حيث تعتبر الملكية فيه مشتتة، أي أن عدد كبير من المالكين كل منهم يمتلك عدد صغير من أسهم الشركة، ولا يوجد لدى صغار المساهمين ما يحفزهم على مراقبة أنشطة الشركة عن قرب[2]، ولهذا النموذج مجموعة من **الخصائص** نذكر منها[3] :

---

[1] - Gérard Charreaux**, le gouvernement de l'entreprise**, Economica, Paris, 2eme édition, 1997, p p : 105-106.

[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، واشنطن، 2007، ص14.

[3]- بهاء الدين سمير علام، **أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الآداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية**، وزارة الإستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة، مصر، 2009، ص12.

– يتصف هذا النموذج بوجود تشتت في الملكية، وبأنه موزع على عدد كبير من المساهمين، حيث توفر القوانين الحماية للأقلية من حملة الأسهم، بالإضافة إلى وجود القوانين التي تضع حدوداً لنسبة ملكية المستثمر الفرد في أسهم الشركات، وتمنع تجاوز هذه الحدود وهذا ما يخلق صراعات بين المديرين وحملة الأسهم حول اختلاف المصالح؛

– يعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على مجلس الإدارة، وخاصة الأعضاء المستقلين لإتمام عملية الرقابة على الإدارة التنفيذية، وتقييم الأداء الإداري بموضوعية؛

– يعتمد هذا النموذج على العديد من الأساليب لتحقيق رغبات ومصالح حملة الأسهم، مثل ربط المكافآت بالآداء، معايير محاسبية تمتاز بالشفافية، ومعايير تشكيل مجلس الإدارة بشكل كفء؛

– يقوم بإدارة الشركات في هذا النموذج مجلس إدارة واحد، وهو المسؤول عن اتخاذ القرارات التنفيذية، والقيام بدور رقابي على الإدارة التنفيذية، ويتكون هذا المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين؛

– يعتبر السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات وآلية نشطة ذات تأثير في النموذج، بالإضافة الى وجود قوانين وتشريعات التي تسهل من ذلك؛

– يعتمد المُلاّك في هذا النموذج على آلية ربط المكافآت والتعويضات بآداء المديرين، للعمل على تحقيق مصالح ورغبات حملة الاسهم؛

– التركيز على شفافية المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية.

ثانيا– النموذج الألماني– الياباني (النموذج الموجه نحو البنوك) [1]:

ويسمى أيضا **بالنموذج الداخلي** أو نموذج **(block holder)** حيث يتصف بالملكية المركزة، أي أن السيطرة على الشركة يكون في يد عدد صغير من الأفراد أو العائلات، المديرين التنفيذيين، الشركات القابضة والبنوك، ويطلق عليهم إسم **الداخليين**، إذ يُمارس الداخليون سيطرتهم من خلال إمتلاك معظم أسهم الشركة أو معظم حقوق التصويت، والقيام بإدارة الشركة بالتمثيل المباشر في مجلس الإدارة أو يمتلكون بعض الأسهم، إلاّ أنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت، وهذا النموذج لا يعتمد على آليات السوق المالي وإنما على البنوك، ومن الخصائص الذي يتميز بها هذا النموذج نذكر[2]:

- الإشراف الداخلي الفعال على آداء الشركة؛
- انعدام سوق الرقابة على الشركات؛
- حيازة البنوك على معظم أسهم الشركات؛
- المصدر الرئيسي لتمويل الشركات يكون في شكل قروض من البنوك وليس من الأسواق المالية؛
- نادرا ما يلجأ المساهمون الى سوق الأوراق المالية.

[1]– مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2]– جون سوليفان وآخرون، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون**، ترجمة: سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 94.

ثالثا- النموذج الفرنسي – الإيطالي (النموذج الهجين):

سمي هذا النموذج **بالهجين** لأنه يجمع بين نوعين من الرقابة: رقابة السوق المالي ورقابة البنوك، أي الجمع بين نموذج السوق ونموذج البنوك، ويتميز بتدخل الدولة في تصور نظام الحوكمة القائم في مختلف الشركات، ومن مميزات هذا النموذج أيضا نذكر[1]:

- وجود مساهمات متبادلة بين الشركات؛
- الأطراف الفاعلة في مجلس الإدارة هم المساهمون والعمال؛
- وجود عدد كبير من المساهمين في رأس مال الشركة؛
- ارتباط تمويل عدد كبير من الشركات بالبنوك مما قد يؤثر على استقلالية هذه الشركات.

ومنه نجد، أن اختلاف هذه النماذج هو بإختلاف الدول المطبقة لحوكمة الشركات، ويمكن تلخيص خصائص الحوكمة في كل من نموذج السوق ونموذج البنوك كما موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (02): خصائص النموذجين الأساسيين لحوكمة الشركات

أبعاد المقارنة	النموذج الأنجلوساكسوني	النموذج الألماني- الياباني
التسميات المختلفة المتعارف عليها	النموذج السوقي، النموذج المنتشر، الانجلو- أمريكاني، نموذج المساهمين، النموذج الخارجي.	النموذج الرقابي، النموذج المحدد، الأروبي- الياباني، نموذج أصحاب المصالح، النموذج الداخلي.
شكل المساهمين	مساهمون منتشرون، مستثمرون رئيسيون، انخفاض تملك عدد قليل من المساهمين لنسبة كبيرة من الأسهم في الشركات التي يساهمون فيها.	مساهمون معدودون ولهم سلطة كبيرة وقوية مما يؤدي أحيانا الى وجود صراع على الأهداف، الإعتماد على التمويل العائلي، البنوك والحكومة، تركيز لنسبة كبيرة من الأسهم في يد عدد قليل من المساهمون مثل البنوك....
سيولة سوق رأس المال	مجلس الإدارة ذو اتجاه واحد، أغلبية الأعضاء غير تنفيذيين من الخارج.	مجلس الإدارة ذو اتجاهين، أعضاء مجلس الإدارة من الداخل وعلى علاقة بالمساهمين.
الحوافز	مرتبطة بالآداء، مطبقا لآلية السوق، فالأسعار تعكس بصورة سريعة لقرارات الإدارة مما يعني وجود حوافز قوية للإدارة لزيادة قيمة المساهمين.	يتم تنظيمها من خلال المساهمين الرئيسيين، وتوجد علاقة قوية بين الإدارة والمساهمين، البنوك تلعب دور كبير من خلال تدخلها في الشؤون الداخلية للشركة التي تقوم بتمويلها.
الإفصاح والتقارير	افصاح عال.	افصاح محدود.
حقوق الأقلية	المعاملة العادلة لجميع المساهمين.	عدم كفاية حقوق الأقلية.

[1] - Frank Bancel, **la gouvernance d'entreprise**, Economica, Paris, 1997, p p :74-76.

تكاليف الرقابة	طرق رقابية متعددة ناتجة عن الدخول والخروج للمساهمين الجدد في الأسواق المفتوحة، وهذا سيقود إلى الإزدواجية في المراقبة، ومن جهة أخرى تمثل تكلفة الرقابة إرتفاعا بالنسبة للمساهم، لذلك يواجه المساهم الذي لا يملك الأصوات الكافية صعوبة في المشاركة في اتخاذ القرارات.	في الحدود المعقولة من قبل المساهمين، والتدخل في الوقت المناسب لتصحيح الإنحرافات إن وجدت.
فلسفة النموذج وثقافته	مفهوم الشركة أنها مملوكة، ومسيطرا عليها المساهمين، نظام يبحث عن الأرباح في اتجاه المساهمين، مصدر التمويل الأساسي من زيادة حقوق الملكية.	مفهوم الشركة كمجتمع، نظام يبحث عن الأرباح في كافة الإتجاهات، مصدر التمويل الأساسي من الإقتراض من البنوك، القيم الثقافية موجهة للمجتمع.
البيئة القانونية	القانون العام.	القانون الروماني.
الدول التي تطبق النموذج	أمريكا، انجلترا، استراليا.	ألمانيا، اليابان، فرنسا، بلجيكا، النمسا.

المصدر: علي أحمد زين، **اطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في مصر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2007، ص57.

وبالتالي، يمكن تصنيف نماذج حوكمة الشركات إلى صنفين اثنين، النموذج **الأنكلوساكسوني** والذي يُدعى بنموذج السوق الذي يقوم على فكرة التركيز على حماية أصحاب المصالح (الموظفين، العملاء، الموردين،....)، وقواعد الحوكمة في هذا النموذج هي إلزامية التطبيق، **والنموذج الياباني الألماني** والذي يُدعى بنموذج البنوك، حيث يشكل حملة الأسهم المجموعة الرئيسية التي يأخذها أعضاء مجلس الإدارة بعين الإعتبار خلال عملية صنع القرارات، وبالتالي قواعد الحوكمة هنا تُمارس تنفيذا لإرادة المساهمين.

المطلب الثالث: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

لكي يتم تطبيق حوكمة الشركات في أي شركة، لابد من توفير مجموعة من المتطلبات التي تشكل اطارا مؤسسيا هاما، حتى تصبح الحوكمة المطبقة فعالة ولها أثر كبير على الشركة، والإطار المؤسسي لحكومة الشركات يتمثل في:

أولا–حقوق الملكية:

وجود نظام حقوق الملكية يُعتبر من الأمور الأساسية لإنشاء إقتصاد ديمقراطي، فإن من الأمور الأساسية أن تضع قوانين حقوق الملكية ولوائحها معايير بسيطة وواضحة تُحدد على وجه الدقة، كما تحدد كيفية تجميع أو تبادل هذه الحقوق ومعايير التسجيل للمعلومات بطريقة مرتبة زمنياً وذات تكلفة معقولة.

ثانيا– قانون العقود:

حيث لا يمكن إجراء الكثير من العمليات التجارية وغيرها، ما لم يكن هناك لوائح وتشريعات تضمن سلامة العقود ونفاذها، إذ تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين والدائنين وأصحاب الأعمال وغيرهم.

ثالثا- قطاع مصرفي جيد التنظيم:

حيث يُعتبر وجود نظام مصرفي سليم أحد الركائز الأساسية لسلامة عمل سوق الأوراق المالية وقطاع الشركات، ويوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم والسيولة لعمليات الشركات ونموها.

رابعا- وجود أسواق للأوراق المالية:

حتى يكون سوق الأوراق المالية يتصف بالكفاءة في العمل، يتطلب ما يلي[1]:

- ✓ وجود قوانين تحكم كيفية إصدار الشركات للأسهم والسندات وتداولها، وتنص على مسؤوليات وإلتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق وغيرهم؛
- ✓ وجود متطلبات للقيد في بورصة الأوراق المالية، تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح ؛
- ✓ وجود قوانين تحمي حقوق المساهمين الأقلية؛
- ✓ وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية وغيرها.

خامسا- حرية الدخول للأسواق:

يجب أن تكون الأسواق مفتوحة وتسمح بالتنافس ودخول شركات جديدة، كما يجب إصدار قوانين تمنع الإحتكار و تنفيذ هذه القوانين.

سادسا- إصلاح الإدارات الحكومية والهياكل التنظيمية:

لابد أن يكون لدى موظفى الحكومة المعرفة والقدرة وأعلى درجات النزاهة، وأن تكون للهيئات التنظيمية قواعد واضحة بشأن تضارب المصالح، وأن تكون حدود صلاحياتها واضحة تماما، كما يجب تبسيط اللوائح باستبعاد القواعد والقوانين المكررة والمتضاربة.

سابعا- حرية تداول المعلومات:

يجب أن تتمتع سياسيات الحكومة بالشفافية ولا تحجب أية معلومات اقتصادية، كما يجب أن يتمكن رجال الأعمال والإعلام والمجتمع المدني من التعبير عن آرائهم، وأن يتشاركوا فى كل المعلومات بحرية[2].

ثامنا- إجراءات الخصخصة:

لابد من وجود قواعد وإجراءات واضحة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت وإجراء خصخصة الشركات، ومن الممكن أن تؤدي نظم الخصخصة السيئة إلى تخريب الإقتصاد والتأثير سلباً على بيئة ومحيط الأعمال.

تاسعا- نظم ضريبية واضحة وشفافة:

حيث ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، فتعدد الإجراءات الخاصة بالتقارير المالية يسمح للمسؤولين بممارسة قدر كبير من الإختيار الشخصي، كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أن تتطلب قدراً كافياً من الإفصاح عن البيانات المالية ويجب تنفيذها بفاعلية[3].

---

[1]- عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 51-54.

[2]- ميكرا كراسنيكي، كيم اريك بيتشر، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2008، ص08.

[3]- عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، مرجع سبق ذكره، ص ص: 54،55.

عاشرا- وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد:

النظام القضائى القوي والمستقل والذى يتمتع بالشفافية هو أساس فرض القواعد وحل المنازعات، فيجب أن تقوم المحاكم بحل المنازعات بسرعة وبشكل ثابت وعادل، كما أن سيادة القانون تتطلب قيام الحكومات بخدمة المصالح العامة لا المصالح الخاصة، ويجب أن يُمد القانون مظلة حمايته لتشمل كل المواطنين على حد سواء، وألا تكون الحكومة فوق القانون[1].

فبتوفر هذه القواعد والأنظمة في أي دولة من دول العالم، يساعد هذا على تطبيق قواعد حوكمة الشركات بكفاءة وفعالية، ومنه تحقيق النمو الإقتصادي وزيادة قيمة الشركة.

المبحث الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات مجموعة من المبادئ المختلفة التي أصدرتها العديد من الهيئات والمنظمات، بالإضافة الى آلياتها المختلفة التي تضمن حقوق مختلف الأطراف في الشركة، كما أن هناك مجموعة من الأطراف المختلفة التي تقوم بتطبيق الحوكمة في مختلف الشركات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

تُعد مبادئ الحوكمة بمثابة العمود الفقري لتطبيقها في مختلف الشركات، لذلك فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والمنظمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة، حيث تتواجد عادة هذه المبادئ في القوانين واللوائح والتشريعات التي تطبقها الدول، كما أنها قد تختلف من دولة الى أخرى حسب القانون الذي تتبعه، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية في العديد من دول العالم على تناول مفهوم الحوكمة بالتحليل والدراسة واصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم تطبيق الحوكمة، وعلى رأس هذه المؤسسات: صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.

أولا- تعريفها:

تُعرف مبادئ الحوكمة بأنها مجموعة من الأسس والممارسات التي تتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة (مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك،..)، وتظهر من خلال النُظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة، والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر على مصلحتها أو مصلحة المساهمين بها، وتُوفر هذه المبادئ الإطار التنظيمي الذي من خلاله يُمكن الشركة من تحديد وتحقيق أهدافها، فهذه المبادئ تُحدد[2]:

- كيفية اتخاذ القرارات وتحقيق الشفافية والإفصاح في الشركة؛
- السلطة والمسئولية للمديرين والعاملين بها؛
- المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للمستثمرين وكذلك حماية حقوق صغار المساهمين.

[1]- ميكرا كراسنيكي، كيم اريك بيتشر، مرجع سبق ذكره، ص07.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص77.

ثانيا– أهداف مبادئ حوكمة الشركات:

طبقا لما أصدرته منظمة التعاون الدولي فإن **أهداف مبادئ حوكمة الشركات** تتلخص في[1]:

- ✓ تحسين آداء الشركات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على النمو وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق؛
- ✓ إلزام الشركات بقواعد واجراءات العمل وفقا لمجال كل منهما؛
- ✓ تعظيم دور الشركات ومساهمتها في عملية التنمية الإقتصادية على مستوى الإقتصاد الكلي للدولة، وقدرتها على خلق الثروة للمجتمع وخلق فرص التوظيف؛
- ✓ تحسين العلاقات بين الشركة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة من مساهمين، عملاء، مقرضين، مديرين وموظفين ....، والمجتمع المحيط بها ككل؛
- ✓ بناء وسيادة ثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع.

ومبادئ الحوكمة بشكل عام، تتركز على ايجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين الآخرين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى (الدائنين، العاملين، ...)[2].

ثالثا– المنظمات الدولية ومبادئها:

لقد كان لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بالمشاركة مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي والإتحادات المهنية، دور بارز في ارساء مجموعة من المبادئ الإرشادية لتكون مرجعيات للإستعانة بها في منظمات الأعمال، حول كفية تطبيق الحوكمة ومدى فاعليتها بكل من الأسواق المتقدمة والنامية، وقد غطت هذه المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 1999 تحت عنوان **« principles of corporate governance »** خمس مجالات، إلاّ أنه في سنة 2004 تم تعديل هذه المبادئ وأصبحت تغطي ستة مجالات.

1– مبادئ البنك الدولي: ويمكن إبراز الإطار العام لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي كما يلي:

***محليا:** دعم مجموعة من التقويمات التي تقوم بها الدول بنفسها لنفسها والتي تُحدد على أساسها نقاط القوة والضعف فيما يختص بالحوكمة، والهدف من التقويم هو الإصلاح التشريعي وتبني الأعمال التطوعية.

***إقليميا:** فقد اشترك البنك مع الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسئولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين، المؤسسات المحلية والأجنبية والمستثمرين وذلك للمساعدة بالخروج برأي متفق عليه حول الإصلاح.

---

[1]– عمرو يس، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 188.

[2]– أحمد علي خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر 2012، ص9.

***على المستوى العالمي:** فقد عمل البنك مع منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية لتوسع دائرة حوكمة الشركات خارج نطاق دول المنظمة، وقد وقع معها مذكرة تفاهم في 21 يونيو 1999 لرعاية المنتدى الدولي لقواعد الحوكمة، والهدف من المنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التي تتخذها في الحوكمة، وقد توصل البنك الى وضع نموذج لتقويم الحوكمة في الدول النامية[1]، وتتضمن قواعد الحوكمة حسب البنك الدولي ما يلي:

- ✓ **الإعسار وحقوق الدائنين:** ففي محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا، قام البنك بمبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول لنُظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدينين في الأسواق الناشئة، ونُظم الإعسار تُوفر مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقا والشركات التي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية أو اعادة التأهيل.
- ✓ **الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة:** يقوم البنك بمراجعة مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول، وذلك لوضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة في الدول موضوع البحث، والهدف من المراجعة هذه هو تقييم القدرة على مقارنة معايير المحاسبة والمراجعة المحلية مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، ودرجة الإلتزام بالمعايير المحلية في كل دولة[2].

2- مبادئ صندوق النقد الدولي: فبالإضافة إلى مساهمته في مبادرة البنك الدولي للإلتزام بالمعايير والقواعد، فقد وضع قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات المالية والنقدية والحكومية، وهي:

- ✓ **قانون السياسات المالية:** حيث يشجع صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية، وتشمل هذه المدونة على:

- وضوح الأدوار والمسئوليات، حيث يجب التفريق بين القطاع الحكومي و/أو الهيئات التابعة له في القطاع العام وكل القطاعات الإقتصادية، ويجب أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة؛
- توفير المعلومات الكاملة للجماهير حول الأنشطة المالية الحالية والماضية والمستقبلية؛
- اعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة؛
- تأكيد النزاهة من خلال توافق البيانات المالية مع معايير جودة البيانات المتفق عليها.

- ✓ **قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:** قام الصندوق بإعداد هذا القانون، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة فيه، وهي:

---

[1]- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **الشفافية والإفصاح في اطار حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص191.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص751.

– أن السياسات النقدية والمالية يمكن أن تصبح أكثر فعالية، إذا ما عرف المواطنين أهداف السياسة وأدواتها، وإذا ما أُلزمت الحكومة نفسها بها؛

– أن الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة، خاصة إذا كان للسلطات النقدية والمالية درجة عالية من الإستقلالية[1].

3– مبادئ منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية OECD: تُستند مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية الى تجارب مستندة من المبادرات الوطنية للدول الأعضاء بالمنظمة، والى أعمال سابقة تم الإضطلاع بها داخل المنظمة بمشاركة عدد من اللجان التابعة لها، ومن بينها: لجنة الأسواق المالية، لجنة الإستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات ولجنة سياسات البيئة، كما تمت الإستفادة من اسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا اسهامات البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، قطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية، ....وغيرها من الأطراف المعنية بموضوع الحوكمة.

وتهدف مبادئ هذه المنظمة الى مساعدة حكومات الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء، لتقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات في تلك الدول، بالإضافة الى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الأطراف، والتي تلعب دورا في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات[2].

حيث طلب مجلس المنظمة في ابريل 1998 من المنظمة القيام بالإشتراك مع الحكومات الوطنية الأعضاء بالمنظمة وغيرها من المنظمات الدولية، بوضع مجموعة من المبادئ والإرشادات الخاصة بالحوكمة، وتم اصدار هذه المبادئ في مايو1999، وأصبحت هي الأساس الذي تُستند إليه الدول عند وضعها لأسس تطبيق الحوكمة، وتُجدر الإشارة الى أنه ليس هناك نموذج واحد للحوكمة الجيدة يمكن تطبيقه في جميع دول العالم، حيث قامت دول المنظمة ودول من خارجها الى تحديد العناصر المشتركة التي تعتبر أساسا للحوكمة الجيدة، والتي تقوم على أساسها المبادئ، فقد تم تعديل مبادئ المنظمة نظرا للتطورات التي حدثت منذ سنة 1999 حتى الوقت الحالي، وتوصلت المنظمة الى صيغة جديدة للمبادئ التي وافقت عليها الدول الأعضاء في 22 ابريل2004 [3]، وتتمثل هذه المبادئ في:

أ/مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: لابد من وجود إطار للحوكمة يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف، ويشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، وأن يُحدد بوضوح توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية[4]،

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 752– 754.

[2]– محمد طارق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص126.

[3]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص48.

[4]– عبد الرحمان المشهداني، **حوكمة المؤسسات وامكانية انجاحها في العراق**، المجلة العربية للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد2، ابريل2006، جامعة الروح القدس–الكسليك، اتحاد الجامعات العربية، لبنان، ص17.

ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها بعين الإعتبار، وهي[1]:

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات يهدف الى التأثير على الأداء الإقتصادي ونزاهة الأسواق، وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية؛
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما، محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- يجب أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة، للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

ب/مبدأ ضمان حماية حقوق المساهمين: من حق المساهمين التمتع بحقوق الملكية، وأن يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات وحقوق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصة بالتغيرات الجوهرية في الشركة، لذلك على الجهات الرقابية العمل على توفير الحماية الكافية لهم[2]، وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي[3]:

✓ **الحقوق الأساسية للمساهمين:** وتشمل المبادئ التالية:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل وتحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامية للمساهمين؛
- المشاركة في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمشاركة في أرباح الشركة؛

✓ **حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات المهمة، واعلامهم بشكل كافي عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهيرة بالشركة،** ومن بينها:

- التعديلات في النظام الأساسي أو في بنود تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق الأساسية للشركة؛
- أي تعديلات غير عادية يمكن أن تؤدي الى بيع الشركة.

✓ **حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، بما في ذلك اجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية** وهي:

---

[1]- محمد شريف توفيق، **قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات: الأهمية والمبادئ والمصطلحات**، جامعة الزقازيق، مصر، 2005، ص6، انظر الموقع الالكتروني: **www.hawkama.net**

[2]- عبد الرحمان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3]- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص-ص: 17-20.

- الحصول على معلومات كافية في الوقت المناسب عن مكان وتاريخ وجدول أعمال اجتماعات الجمعية العامة، بالإضافة الى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت المناسب عن الموضوعات التي يستهدف اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات؛
- اتاحة فرصة لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة، ولإضافة موضوعات الى جداول أعمال الإجتماعات العامة، على أن توضع حدود معقولة لذلك؛
- المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الأساسية الخاصة بحوكمة الشركات كترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كما ينبغي أن تخضع مكونات نظام الحوافز الخاص بأعضاء مجلس الإدارة والعاملين لموافقة المساهمين؛
- حق المساهمين بالتصويت بالحضور الشخصي أو بالإنابة مع مراعاة المساواة في تأثير التصويت بالحضور الشخصي أو الإنابة.

✓ **وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال، والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة، تؤثر على سياسة الشركة بما يتناسب مع نسبة مساهمتهم.**

✓ **الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات**، ويشمل:

- القواعد والإجراءات التي تُغطي عمليات الإستحواذ والصفقات غير العادية، إذ ينبغي أن تكون عملية الإندماج وبيع موجودات الشركة مثلا واضحة ومعلنة وأسعارها تتصف بالشفافية والشروط العادلة؛
- عدم استخدام وسائل مضادة لعمليات الإستحواذ بغرض حماية الإدارة من المساءلة.

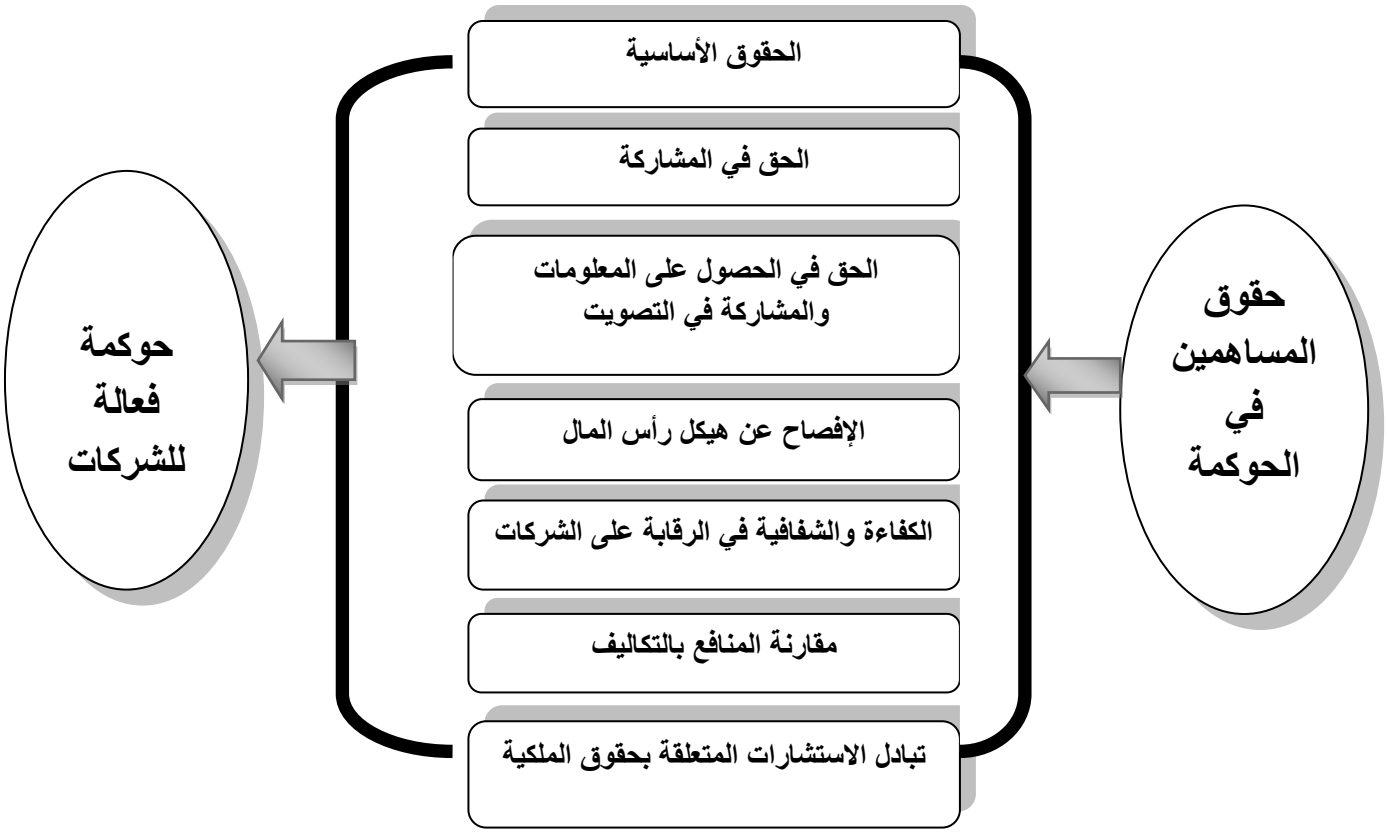
✓ **ينبغي أن يأخذ المساهمين بما في ذلك المستثمر المؤسسي في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت**، والتي تركز على:

- على المستثمر الرئيسي الذي يعمل في المجالات المالية أو الإئتمانية، الإفصاح عن جميع السياسات المتعلقة بحوكمة الشركات والتصويت فيما يخص استثماراته، بما في ذلك الإجراءات الخاصة باستخدام حقوق التصويت؛
- على المؤسس الذي يعمل في المجالات المالية أو الإئتمانية الإفصاح عن أسلوبه في التعامل مع تضارب المصالح، الذي قد يؤثر على ممارسة الحقوق الرئيسية للملكية الخاصة باستثماراته.

✓ **يجب توفير لجميع المساهمين بما في ذلك المؤسسون، الفرصة لتبادل الإستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ التي تتناول الإستثناءات لمنع سوء الإستغلال.**

ويعتبر مبدأ "**ضمان حماية حقوق المساهمين**" أهم المجالات التي يتم حمايتها بحوكمة الشركات، حيث يجب أن يكفل اطار أساليب الحوكمة بالشركات حماية حقوق المساهمين، وعدم تعرضها لأي خطر يهدد سلامتها، وهذا المبدأ يشمل عدة جوانب (كما تم ذكرها سابقا) يوضحها الشكل التالي:

شكل رقم(05): جوانب حقوق المساهمين



المصدر: محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ض131.

ج/مبدأ ضمان نفس المعاملة العادلة بين كافة المساهمين[1]: يجب أن يضمن اطار الحوكمة تحقيق المساواة والمعاملة العادلة بين كافة المساهمين كبار أو صغار(حقوق الأقلية)، محليين أو أجانب، وأن تتاح لهم الفرصة للحصول على تعويض عن انتهاك حقوقهم والعمل على حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، وأيضا حقهم في الإطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين، ويشمل هذا المبدأ مايلي[2]:

- توفير حقوق التصويت المتساوية للمساهمين داخل كل فئة، ولهم الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم؛
- أن تخضع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلبا على بعض فئات المساهمين لموافقتهم؛
- أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛
- أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين، وعلى الشركة اجتناب الصعوبات وارتفاع تكاليف التصويت؛

[1]– Olivier Meier, Guillaume Schier, **Entreprise multinationales- stratégie- restructuraction-gouvernance**, Dunod,Paris, France, 2005, p272.

[2]– علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص38.

- منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية؛
- على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

د/مبدأ ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يُمثل أصحاب المصالح (الدائنون والموردون، العملاء، العاملين بالشركة وكافة الجهات الحكومية)، أطراف هامة لما لها من تأثير على عمل الشركات وكيفية اتخاذها للقرارات، لذا على قواعد الحوكمة أن تضمن حماية حقوقهم واحترامها وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في اخطار مجلس الإدراة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية، دون أن يترتب على ذلك أي مساس بحقوقهم تجاه الشركة[1]، وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الإلتزام بها عند الإلتزام بتطبيق هذا المبدأ، وهي[2]:

- يجب احترام أصحاب المصالح التي يُنشئها القانون أو تكون نتيجة الإتفاقات؛
- عندما يكفل القانون حماية المصالح، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم؛
- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الإعتماد عليها في الوقت المناسب؛
- ينبغي لأصحاب المصالح أن يتمكنوا من الإتصال بمجلس الإدارة، للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، لكي لا يتم المساس بحقوقهم.

هـ/مبدأ الإفصاح والشفافية: يُعد مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، نظرا لما يمثله من استقرار وشفافية وحماية لجميع الأطراف والمتعاملين مع الشركات والأسواق المالية، ولم تقلل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في الإهتمام بمبدأ الإفصاح والشفافية في النسخة الحديثة، حيث نصت مبادئ المنظمة سنة 2004 على هذا المبدأ، وأشارت في ذلك الى أنه: "ينبغي في اطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، الآداء، حقوق الملكية وحوكمة الشركات"[3]، بالإضافة الى مراعاة المبادئ العامة التالية[4]:

- ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات الآتية على سبيل المثال لا الحصر:
  - النتائج الإستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة وأهدافها؛
  - ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت؛

[1]– عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص88.

[2]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص52.

[3]– أحمد علي خضر، مرجع سبق ذكره، ص22.

[4]– أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص23.

- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم؛
- معاملات الأطراف أصحاب المصلحة؛
- المخاطرة الجوهرية المتوقعة؛
- الأمور المادية والجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي العلاقة؛
- هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون الحوكمة وأسلوب تنفيذه.

- ينبغي أن تُعد المعلومات المفصح عنها استنادا الى معايير محاسبية عالية الجودة.
- اجراء التدقيق السنوي لحسابات الشركة بواسطة مدقق مُستقل مُؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين، يُفيد أن القوائم المالية تُمثل بالفعل المركز المالي للشركة.
- توفير قنوات نشر المعلومات لتمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبتكلفة منخفضة في الوقت المحدد.

و/مبدأ مسئولية مجلس الإدارة: تُحدد قواعد الحوكمة دور مجلس الإدارة في حماية الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بها، ويجب أن يضمن المتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة، وأن يعمل أعضاء المجلس على معرفة تامة وبحسن نية على بذل كل جهدهم لصالح الشركة والمساهمين، والإلتزام بالقوانين التي تطبق، كما يُفضل أن يكونوا مستقلين عن ادارة الشركة ليتمكنوا من الحكم بموضوعية على شؤونها[1]، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند تطبيق هذا المبدأ، وهي[2]:

- أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة؛
- على مجلس الإدارة إن كانت قراراته تُؤثر على مجموعة من المساهمين، أن يعمل على تحقيق المعاملة المتساوية لجميع المساهمين؛
- على المجلس اتباع معايير عالية للأخلاق ويضع في اعتباره مصالح الأطراف ذوي العلاقة؛
- على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المقرة مسبقا بما في ذلك:
  - وضع استراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الآداء ومراقبة التنفيذ؛
  - متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد الحوكمة واجراء التعديلات عند الحاجة؛
  - اختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة آدائهم؛
  - الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة؛
  - توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛

[1]- Bernard Marois, Patrick Bompoint, **Gouvernement d'entreprise et communication financière**, Economica, Paris, 2004, p238.

[2]– علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 41، 42.

- الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
- التأكد من سلامة التقارير المالية والنُظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل والرقابة الداخلية.

- على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي فيما يتعلق بشؤون الشركة من خلال:
  - تكليف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن تتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي، بمهام قد يحدث فيها تعارض للمصالح المحتملة (التقارير المالية، التعيينات، مكافآت التنفيذيين واعضاء مجلس الإدارة)؛
  - التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف واجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها؛
  - على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم.
- أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة، سهولة النفاذ الى المعلومات المناسبة الدقيقة في التوقيت المناسب، ليتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على الوجه الكامل.

من خلال عرض مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الإقصادية، نجد أن هذه المبادئ ليست مُلزمة، بل هي بمثابة نقاط مرجعية، ويمكن استخدامها من قبل صانعي السياسة عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية لأساليب الحوكمة، كما أنها تُعتبر دائمة التطور بطبيعتها، لذلك يتعين على الشركات أن تُدخل التجديدات المستمرة على مبادئ الحوكمة بها، ويُترك للحكومات ولأطراف السوق حرية تقرير كيفية تطبيق هذه" المبادئ" عند وضع الأطر الخاصة بهم والمتصلة بأساليب الحوكمة، مع أخذ بعين الإعتبار تكاليف ومنافع تلك الأطر[1].

وبالتالي يمكن القول أن مبادئ الحوكمة تُعتبر نقاط مرجعية دائمة التطور بطبيعتها بسبب التغيرات على الظروف المحيطة، كما أنها لا توصي بنموذج واحد وسليم، ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي شركة، ويقع على عاتق الحكومات مسؤولية تشكيل اطار قانوني وتنظيمي فعال، فالحوكمة دون تفعيل لتلك المبادئ لا تعني شيئا، مما يتطلب ذلك تظافرا للجهود الدولية والإقليمية، فضلا عن المحلية للإلتزام بمبادئ الحوكمة التي تصدرها تلك المنظمات.

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

من خلال الدراسات والأبحاث الخاصة بحوكمة الشركات يتضح تعدد آلياتها، وهذه الآليات تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة، من خلال أحكام الرقابة والسيطرة على آداء ادارة الشركة ومراقبة حساباتها، فلقد حُظيت آليات الرقابة في الوقت الحاضر بإهتمام كبير من قبل العديد من الهيآت والمنظمات المحلية والدولية، خاصة بعد حدوث

[1]– مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**، القاهرة، مصر، 2003، ص3.

الأزمات المالية، ويرجع هذا الإهتمام الى الدور التي يمكن أن تؤديه هذه الآليات لضمان التطبيق السليم والجيد لقواعد ومبادئ الحوكمة، حيث هناك نوعين من الآليات وهي:

أولا- الآليات الداخلية:

وتشمل آليات تحقيق الرقابة على الآداء لمواجهة الفساد المالي والاداري، وتشمل ما يلي[1]:

1. **مجلس الادارة*:** ويعتبره الباحثين في مجال حوكمة الشركات أنه أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، فهو يقوم بحماية رأس المال المستثمر من سوء الإستعمال وتعيين ومكافأة الإدارة العليا، كما يشارك في وضع استراتيجيات الشركة، حيث يجب أن يمتلك هذا المجلس السلطة الإلزامية لممارسة مختلف المهام، ويُشكل مجلس الإدارة لجانا مختلفة منها:

- **لجنة المراجعة****: هي مجموعة فرعية مكونة من أعضاء مجلس الإدارة، تتولى القيام بإستعراض واستشراف مستقل للعمليات التي تقوم بها الشركة، لتوفير البيانات المالية ونُظم الرقابة الداخلية، وتعيين المراجعيين الخارجيين المستقلين للشركة[2].
- **لجنة المكافآت:** وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، تقوم بوضع المكافآت للإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- **لجنة التعيين:** وهي لجنة متخصصة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين ،بحيث تقوم بإختيار أفضل الكفاءات والمهارات والخبرات للعمل بالشركة.

2- **المراجعة الداخلية*****: وتقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للشركة، من أجل حماية أموالها وتحقيق أهداف الإدارة وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية، وتلعب دورا مهما في حوكمة الشركات، إذ تزيد من قدرة مساءلة الشركة والإدارة، أي زيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين، وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري.

ثانيا- الآليات الخارجية:

وتشمل الآليات الخارجية ما يلي:

1. **منافسة سوق المنتجات (الخدمات):** وتعتبر من بين آليات الحوكمة، لأنها تُهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة.

---

[1]- خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، **الحوكمة والفساد المالي والإداري**، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18-2011/11/19، ص162.

*- سوف يتم التطرق لمجلس الإدارة بالتفصيل في الفصل الثالث.

**-سوف يتم التطرق للجنة المراجعة بالتفصيل في الفصل الثالث.

[2]- جون سوليفيان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص206.

***- سوف يتم التطرق للمراجعة الداخلية بالتفصيل في الفصل الثالث.

2. **المراجعة الخارجية*:** إذ يساعد المراجع الخارجي الشركة على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة، وبالتالي التقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري[1].

وهناك آليات خارجية أخرى للحوكمة تُؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق مكملة للآليات السابقة، حيث تتضمن المنظمين المحللين والماليين وبعض المنظمات الدولية، فتنفيذ آليات الحوكمة الداخلية والخارجية يتطلب وضع اطار شامل لها بسبب تنوعها وتعدد مصادرها، مع الأخذ بعين الإعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركة، إذ أن كل طرف يؤدي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، كما أن هذه الآليات تتفاعل فيما بينها ضمن اطار الحوكمة، ولهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.

المطلب الثالث: نظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

لكل نظام طبيعته الخاصة التي تحدد مجال عمله وأبعاد نشاطه، وخصوصية النظام تحوله الى منظومة تفاعلية قادرة على تجديد ذاتها وعلى تصحيحها، وأيضا على اكتساب عناصر قوة جديدة، ولهذا النظام مجموعة من الأطراف التي تُعنى بتطبيقه من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

أولا- طبيعة نظام حوكمة الشركات:

يُعد نظام حوكمة الشركات من الأنظمة الجيدة المرتبطة بتطبيق السياسات الإقتصادية وبتفعيل أحكام وآليات السوق، وفي الوقت ذاته هو اطار حاكم ومُتحكم في عناصر الجذب الإستثماري لأي دولة ولأي اقتصاد ولأي شركة، فالحوكمة تعمل على نشر ثقافة الإلتزام كما أنها ترتبط كنظام بعمليات تحقيق القيمة المضافة للشركة والنمو...، مما يؤدي الى تحقيق نتائج عديدة، ومن هنا تأتي الحوكمة كنظام يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد، فالحوكمة كنظام لها أربعة عناصر تتمثل في:

1/مدخلات النظام: ويحتوي على ما تحتاجه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت قانونية وتشريعية أو كانت ادارية أو اقتصادية أو إعلامية...

2/نظام تشغيل الحوكمة: ويقصد به الجهات المسئولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة، وكل كيان اداري داخل أو خارج الشركات مُساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الإلتزام بها، وفي تطوير أحكامها والإرتقاء بفاعليتها.

3/مخرجات النظام: الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها، وإنما أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للآداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية، سواء للشركات أو المنظمات أو الجمعيات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسئوليات مجلس الإدارة[2]، وبالتالي فان مخرجات نظام الحوكمة تتمثل في:

---

*- سوف يتم التطرق للمراجعة الخارجية بالتفصيل في الفصل الثالث.

[1]- خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص162.

[2]- أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص94.

أ- **حقوق المساهمين:** وتشمل حقوقهم في نقل ملكية الأسهم، وفي التصويت وفي الجمعية العمومية، اختيار أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على عائد من الأرباح، الحصول على البيانات....

ب-**العدالة والمعاملة على قدم المساواة:** حيث تعمل الحوكمة على تحقيق عدم التمييز بين الأفراد، خاصة فيما يخص بالمساهمين من حيث حقوقهم وحمايتهم من أي عمليات قد تؤثر على قراراتهم.

ج-**أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة:** ترتبط الشركة بمجموعة من الأطراف ذات العلاقة المباشرة معها (الموردون، المقرضون، العاملين،..) الذين تربطهم علاقات وإلتزامات مع الشركة.

د- **الإفصاح والشفافية:** وهو الوجه المعبر عن كامل النزاهة والحرص على سلامة العمليات والمعاملات، توفير المعلومات والبيانات الكافية وفي الوقت المناسب، وهذا الجانب يتصل بأدوار أعضاء مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين ومراقبي الحسابات الخارجيين.

هـ-**مسئولية مجلس الإدارة:** حيث تعمل الحوكمة على جعل مجلس الإدارة مسئولا أمام الجمعيات العمومية، وجعل جميع قراراته محل تقييم ومراقبة[1].

والشكل التالي يوضح نظام حوكمة الشركات:

شكل رقم(06): نظام حوكمة الشركات

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على ما تقدم.

4/التغذية العكسية: وتعتبر أحد ضروريات عمليات الرقابة والتحكم والتعديل في اتخاذ القرارات وتطوير السلوك داخل الشركة، كما تعتبر المعلومات الراجعة التي تسمح بمعرفة مدى تطبيق قوانين ومبادئ الحوكمة بالشكل اللازم للوصول الى الأهداف المخططة.

فعند تطبيق نظام الحوكمة في أي شركة يجب الأخذ بعين الإعتبار طبيعة الشركة والظروف التي تعمل بها وهيكلها التنظيمي، بالإضافة الى الثقافة الإدارية لدى أعضاء مجالس ادارتها والمديرين التنفيذيين بها.

ومن خلال ما تقدم نجد أن هناك أطراف مختلفة مسئولة عن تطبيق الحوكمة ويتمثلون في:

[1]- محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 64- 66.

ثانيا– الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربع أطراف رئيسية تتأثر وتُؤثر في التطبيق السليم لقواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتُحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ والقواعد، وتتمثل هذه الأطراف في:

1/المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2/مجلس الإدارة: وهو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى كأصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يُوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة الى الرقابة على آدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين[1].

3/الإدارة: وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة، وتقديم التقارير الخاصة بالآداء الى مجلس الإدارة، وتُعتبر هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة الى مسئوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

4/أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة (الدائنين، الموردين، العمال، الموظفين)، وهؤلاء يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة أحيانا (مثال: الدائنون يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الإستمرار)[2].

ومنه نلاحظ أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وهذه الأطراف تُؤثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة ومبادئها.

المطلب الرابع: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات والدول الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئها، فرغم الجهود المبذولة من قبل العديد من المنظمات الدولية والتقدم الملحوظ في احتواء حوكمة الشركات، يبقى هناك عدد من المحددات التي تُؤثر في انجاح عملية الحوكمة، وتتمثل هذه المحددات في:

أولا– المحددات الداخلية:

وتشمل القواعد والأساليب التي تُطبق داخل الشركات، والتي تتضمن وضع هياكل ادارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة، وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة (كمجلس الإدراة، الإدارة، المساهمين، أصحاب المصالح)، وذلك بالشكل الذي لا يُؤدي الى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف.

[1]– بن علي بن عزوز، عبد الرزاق حبار، مرجع سبق ذكره، ص4.

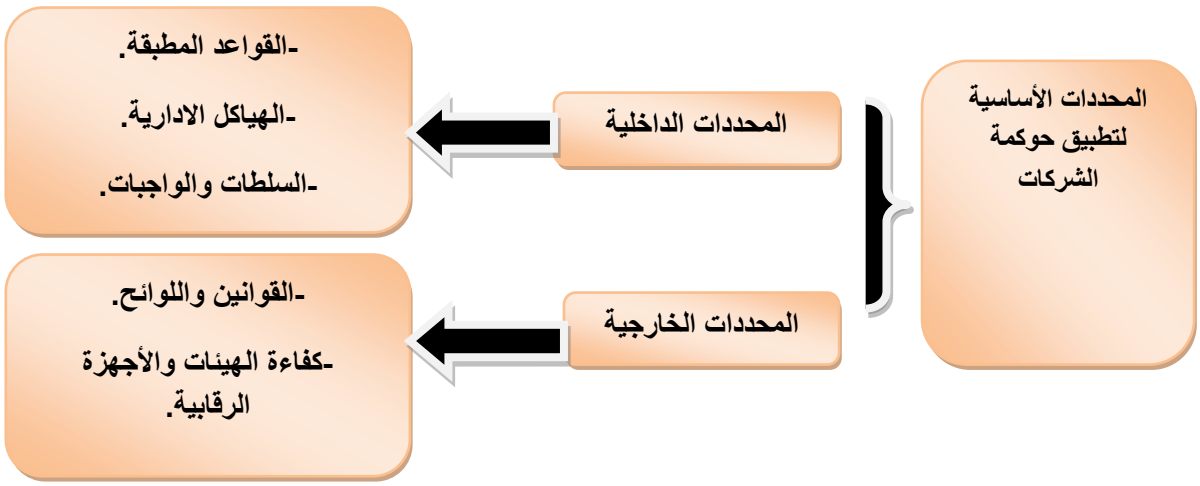
[2]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص18.

ثانيا– المحددات الخارجية:

وتمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من دولة الى أخرى، أي المناخ العام للإستثمار في الدولة الذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي (قوانين سوق المال، الشركات، تنظيم المنافسات، منع الممارسات الاحتكارية،...)، وكفاءة القطاع المالي (المصارف وسوق المال)، فضلا عن كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة)، وبعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق للعاملين في السوق كالمدققين، المحاسبين، المحامين، الشركات العامة في سوق الأوراق المالية)، وتعود أهمية المحددات الخارجية الى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة[1].

فالمحددات الداخلية والخارجية تتأثر بمجموعة من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والإقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، ويعتمد اطار الحوكمة أيضا على البيئة القانونية والتنظيمية والمؤسسية، بالاضافة الى عوامل أخرى كأخلاقيات الأعمال ومدى ادراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة[2]، ويمكن تلخيص هذه المحددات وفق الشكل التالي:

شكل رقم(07): المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد سليمان مصطفى، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص19.

فبتوافر مجموعة المحددات الداخلية والخارجية للشركة، يكون هناك تطبيق جيد لحوكمة الشركات وبالتالي القضاء على الفساد المالي والإداري والتلاعبات المالية والمحاسبية المختلفة في الشركة.

[1]– علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص46.

[2]– محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الإستثمار القومي، يونيو2007، ص6، مقال متاح على الموقع الالكتروني: www.saaid.net/doat/hasan/hawkama.doc

المبحث الرابع: تطبيقات دولية لحوكمة الشركات والأضرار المترتبة عن غيابها

أسفر الإهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات الى قيام العديد من الدول بإصدار العديد من التقارير والتوصيات الخاصة بتطبيق مفهومها، خاصة بعد ظهور الفضائح المالية في كبرى الشركات العالمية، حيث قامت العديد من دول العالم بدراسة سياستها الخاصة بحوكمة الشركات واصدارها للقوانين المختلفة، والجدول التالي يُبين الجهود الدولية الخاصة بحوكمة الشركات:

جدول رقم (03): التركيز العالمي على حوكمة الشركات

البلد	القانون أو التوصية	تاريخ الإصدار
أستراليا	مبادئ حوكمة الشركات الرشيدة وتوصيات الممارسات الأفضل	مارس 2003
النمسا	القانون النمساوي لحوكمة الشركات	نوفمبر 2002 محدث في أفريل 2005
بلجيكا	القانون البلجيكي لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
البرازيل	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	مارس 2004
كندا	السياسات القومية 58-201 للقواعد الإرشادية لحوكمة الشركات	ديسمبر 2003
الصين	قانون حوكمة الشركات لشركات البورصة في الصين	جانفي 2001
الدنمارك	التوصيات المعدلة لحوكمة الشركات في الدنمارك	أغسطس 2005
فلندا	توصيات بشأن حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	ديسمبر 2003
فرنسا	حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أكتوبر 2003
ألمانيا	قانون حوكمة الشركات الألماني	فبراير 2002 معدل في مايو 2003
اليونان	مبادئ حوكمة الشركات	يوليو 2001
هونج كونج	قانون هونج كونج في شأن حوكمة الشركات	نوفمبر 2004
ايطاليا	قانون حوكمة الشركات	يوليو 2002
اليابان	مبادئ حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	أفريل 2004
هولند	قانون حوكمة الشركات الهولندي	ديسمبر 2003
النرويج	قانون ممارسة حوكمة الشركات النرويجي	ديسمبر 2004
البرتغال	توصيات حوكمة الشركات	نوفمبر 2003
روسيا	القانون الروسي لسلوك الشركات	أبريل 2001
كوريا الجنوبية	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	سبتمبر 1999
السويد	قانون حوكمة الشركات السويدي	ديسمبر 2004
سويسرا	القانون السويسري للممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	يونيو 2002
تايوان	مبادئ الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات التايوانية	يونيو 2002
تايلاندا	قانون الممارسات الأفضل لمجالس ادارة الشركات المسجلة في البورصة	أكتوبر 2002
تركيا	مبادئ حوكمة الشركات	يونيو 2003

المملكة المتحدة	القانون الموحد في شأن حوكمة الشركات	يونيو 2003

المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 489.

ونظرا للإختلافات الإقتصادية السياسية، الإجتماعية، الثقافية، ... للدول، سوف نتطرق الى تطبيق حوكمة الشركات في بعض دول العالم.

المطلب الأول: تطبيق حوكمة الشركات في الدول الغربية

من بين الدول الغربية التي كانت سباقة لتطبيق حوكمة الشركات والإهتمام بها، نذكر:

أولا– حوكمة الشركات في المملكة المتحدة:

تم إختيار تجربة المملكة المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات لأنها[1]:

- تعتبر المملكة المتحدة أول الدول التي طبقت نظام حوكمة الشركات، مما جعل موضوع الحوكمة يأخذ أهمية على المستوى الدولي؛
- تعتبر الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات من تعثر العديد من الشركات وراء ظهور حوكمة الشركات، مما جعل المملكة المتحدة تقود حملة إصلاحات في هذا المجال؛
- تعتبر المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الإتحاد الأوربي، التي تصدر تشريعات تهدف إلى تشجيع التطبيق الإختياري للممارسات المفضلة لإدارة الشركات؛
- توجد العديد من المنظمات والجمعيات المهنية التي كانت ولا تزال تساند هذا التوجه، ومن هذه المنظمات: الإتحاد الوطني لصناديق المتقاعدين، إتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، مجمع المحاسبين في إنجلترا وغيرهم.

نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة، وأصبح جزءا من المفهوم السائر داخل الشركات المدرجة أو غير المدرجة في سوق أوراق المال، وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة الى المساهمين، والتي انتشرت في بداية 1990، الى قيام كل من بورصة الأوراق المالية ومجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى، بدراسة وكيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت هذه البداية الأولى فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للإهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد نتج عن ذلك صدور تقرير **Cadbury** في 1992، والذي يُعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة وفي العالم، ويضم هذا التقرير توجيهات الممارسة السليمة للحوكمة، وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير **Rutteman** الذي أوصى بأن الشركات المقيدة في البورصة، يجب أن يتضمن تقريرها تقريرا عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول

[1]- محمد الناصر محمد السيد درويش، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات –دراسة ميدانية–**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد2 ، جانفي 2003، ص 431.

الشركة، ثم ظهر تقرير **Greenbuy** في 1995، الذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وأوصى بضرورة انشاء لجنة المكافآت التي تكون من مسئولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد المكافآت، ثم صدر تقرير **Hampel** في نفس العام تحت اشراف بورصة لندن، والذي ركز مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في الحوكمة، وأوصى بمسئولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركات وضرورة اجراء تقييم دوري له، وفي 1998 ظهر الكود الموحد **Combined code** الذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة، وأصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، وقد تم تعديله في 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات للحوكمة في ضوء الإنهيارات المالية التي حدثت في الو.م.أ في 2002، كما صدر تقريران في 2003 متعلقان بالحوكمة ودور مجالس الإدارة وأنظمة الرقابة بها واللجان التابعة للمجلس وتقييم ادارة المخاطر، وهما **Higgest and Smith reports** [1] .

نلاحظ أن المملكة المتحدة كانت السباقة فعلا الى الإهتمام بحوكمة الشركات وتطبيقها في مختلف شركاتها ومؤسساتها، والدليل على ذلك هو التقارير العديدة التي تم اصدارها فيها، والتي تبين التوصيات والقواعد المختلفة التي يجب اتباعها لتطبيق سليم وجيد لحوكمة الشركات.

ثانيا– حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية:

تشابه اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بمفهوم حوكمة الشركات مع اهتمام المملكة المتحدة، وذلك لتشابه اقتصاد الدولتين وارتباط العديد من الشركات بالبلدين فيما بينهما، حيث أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته، وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به، وكذلك التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة، أدى كل ذلك الى زيادة الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له، خاصة المسجلة أسهمها في البورصات، وقد اهتم بالمفهوم أكبر صندوق المعاشات في الو.م.أ، وقام بتعريف الحوكمة وألقى الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، وقام بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية الجوهرية لتطبيق مفهوم الحوكمة، وفي1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالإنحرافات في اعداد القوائم المالية باصدار تقرير **Treadway Commission** الذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة، من خلال الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجلس الإدارة، وفي 1999 أصدر **(NYSE) New York Stock Exchange** و **(NASD) National Association of Securities Dealers** تقريرهما المعروف **Blue Ribbon Report** الذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الإلتزام بمبادئ الحوكمة، وفي أعقاب الإنهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية في 2002، تم اصدار قانون **Sarbanes-Oxley** الذي ركز على دور الحوكمة في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه

[1]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص75.

العديد من الشركات، من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة، والتركيز على ضرورة أن يكون أغلبهم أعضاء مجلس الإدارة مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم[1].

ومنه نجد أن الو.م.أ أيضا من الدول التي اهتمت بحوكمة الشركات مسبقا، وقامت العديد من الهيئات والمنظمات فيها بوضع القواعد والمبادئ، من أجل تطبيق الحوكمة في الشركات وإلزامها باتباع هذه القواعد.

ثالثا- حوكمة الشركات في فرنسا:

نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من خلال مجموعة من التقارير خلال الفترة مابين 1995-2003، والتي إستمدت نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية (منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية وغيرها)، فهناك العديد من العوامل التي جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وادارة الشركة في فرنسا، والتي من بينها: زيادة وجود المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا، والرغبة في تحديث سوق المال بباريس....، إلاّ أنها ظلت تقارير ارشادية وليست إلزامية التطبيق.

حيث تولى ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما: المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسين والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة، واللذان قاما بإنشاء لجنة قواعد ادارة الشركات التي كانت برئاسة رئيس الجمعية العمومية، حيث صدر أول تقرير وهو تقرير فيينو الأول **(Viénot 1)** في1995، وقد جذب هذا التقرير الكثير من الإهتمام، إلاّ أنه لم يقترح ادخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية، ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، كما لم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يُبين مدى الإلتزام بتلك التوصيات، ولكن المشكلة المتعلقة بهذا التقرير كانت أن الإلتزام كان متروكا لإختيار الشركات ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى، للإفصاح عما اذا كانت الشركة تطبق مبادئ فيينو أم لا، وفي 1996 قام مجلس الشيوخ بالتحقيق ودراسة قواعد الحوكمة، وترتب على هذه الدراسة صدور تقرير **ماريني (Marini)** الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة من الموضوعات، إذ يرتبط بعضها بشؤون الحوكمة، ويُعاب على هذا التقرير (ماريني) أنه لم يتعرض في نصوصه الى ضرورة الإفصاح عن المكافآت الفردية للمديرين، بالإضافة الى أنه أهمل المسؤولية التي تقع على عاتق الرئيس غير المدير العام أو عضو أحد لجان مجلس الإدارة، والذي يعتبر التفريق بينها ذو أهمية كبيرة في الشركة[2]، وفي 1999 صدر تقرير **فيينو الثاني (Viénot 2)** تحت اشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص وحركة المؤسسات الفرنسية، وطرح أفكارا جديدة أبرزها الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام، الإفصاح عن المكافآت للمديرين بالشركات المدرجة، والإفصاح عن خطط الإكتتاب وشراء الأسهم في الشركات المدرجة، وفي سبتمبر 2002 وبعد سلسلة الإنهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات الأمريكية بسبب غياب نظام فعال لحوكمة الشركات المطبق فيها، صدر تقرير **بوتون (Bouton)** تحت اشراف حركة المؤسسات الفرنسية والجمعية الفرنسية للمؤسسات التابعة للقطاع الخاص، وكذا جمعية المؤسسات الفرنسية

[1]- نفس المرجع، ص ص: 79- 84.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 731- 733.

الكبيرة، حيث تضمن هذا التقرير معايير تحسين ممارسات الحوكمة فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين، بالإضافة الى أهمية استقلالية محافظي الحسابات[1].

وعلى إثر تبني فرنسا لهذه التقارير، تم تعميم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على كافة الشركات الفرنسية، وفرض اعداد تقرير مفصل حول كافة قواعد الحوكمة لكل شركة، بحيث يحتوى كل المعلومات الخاصة بمجلس الإدارة، أعضاء المجلس ومكافآتهم، أجوربهم وحوافزهم، الجمعية العامة للمساهمين والقرارات الصادرة عنه...، هذا ما أدى الى تحسين آدائها المالي والإداري الذي بدوره انعكس ايجابيا على اقتصادها.

المطلب الثاني: تطبيق حوكمة الشركات في الدول العربية

هناك اهتمام متزايد بمفهوم حوكمة الشركات في مختلف الدول العربية، خاصة بعد ظهور العولمة وانهيار الحواجز التجارية والعوائق الخاصة بإنتقال الأموال بين الدول، ومع تزايد الممارسات المالية في بورصات الدول العربية وظهور العديد منها على الساحة العالمية، وتزايد عدد الشركات العربية التي يتم تداول أسهمها في البورصات العربية والعالمية، وُجب الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات فيها، حتى تضمن الحفاظ على السمعة المالية والإدارة المحاسبية والكفاءة الإقتصادية لشركاتها، وسوف نعرض تطبيق بعض الدول العربية لحوكمة الشركات.

أولا- حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية:

بالرغم من حداثة المفهوم (حوكمة الشركات) في البيئة السعودية، إلاّ أنه يلاحظ هناك تحرك كبير من قبل الباحثين والمهتمين لمحاولة شرح هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي، فقد إنعقدت الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة في: 14-2003/10/15، وخصت بالإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، كما تناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة، وقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني للجان المراجعة بالشركات المساهمة، حيث تناول الملتقى الذي نظمه مركز الدراسات لإعداد الكفاءات الإدارية بالتعاون مع الجمعية العربية للإدارة، التعريف بالحوكمة وبيان المبادئ والأسس التي تقوم عليها وانعكاساتها على إدارة الشركات[2].

بالرغم من حداثة المفهوم في المملكة، إلاّ أنه تم إنعقاد العديد من المؤتمرات والملتقيات، بهدف بيان وتوضيح هذا المفهوم وكيفية التعامل معه وتطبيقة في البيئة السعودية.

ثانيا- حوكمة الشركات في مصر:

لقد حُضيت حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية بإهتمام الباحثين والممارسين لمنظمات مهنية مصرية ودولية، كمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ومركز المشروعات الدولية الخاصة، ففي 2001 قامت

---

[1]- Bertrand Richard & Dominique Miellet, **La dynamique du gouvernement d'entreprise**, Éditions d'organisation, Paris, France, 2003, p 14.

[2]- عوض سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات-حالة السعودية-**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص9.

الجمعية المصرية للإدارة المالية بالتعاون مع المركز المصري للدراسات الإقتصادية وبرعاية البنك الدولي ووزارة التجارة الخارجية، بتنظيم مؤتمر بعنوان "مستقبل الإقتصاد المصري في ظل حوكمة الشركات"، واصدر توصيات بشأن تأسيس معهد إقليمي في مصر للمديرين، بهدف التدريب على نشر الوعي حول مبادئ الحوكمة، وفي 2001 قام البنك بالتعاون مع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بإجراء دراسة لتقييم مدى إلتزام مصر بتطبيق قواعد الحوكمة الصادرة عن المنظمة في 1999[1]، كما قامت هيئة سوق المال في مصر بإنشاء إدارة للحوكمة لمتابعة تنفيذ توصيات البنك الدولي الخاصة بتطبيق مبادئ الحوكمة[2]، وفي 2003 تناولت دراسة تقييم قواعد وقوانين الحوكمة في مصر، ومفهوم وأهمية الحوكمة وتقييم تطورها وفقا للمعايير الدولية، وفي 2004 قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بالتعاون مع الهيئات المحلية في: مصر، الأردن، المغرب، لبنان والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات باصدار تقرير بعنوان (حوكمة الشركات في المغرب، مصر، لبنان والأردن)، وقد تم علاج حالة كل دولة، حيث عملت مصر والمغرب على وضع القواعد التي تحكم سوق الأوراق المالية وفقا للمبادئ الدولية لحوكمة الشركات، وفي أكتوبر 2005 قامت ادارة حوكمة الشركات التابعة لهيئة سوق المال في مصر بإصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بالتعاون مع مركز المديرين التابعة لوزارة الاستثمار المصرية[3].

ومنه نجد هناك اهتمام كبير بمفهوم حوكمة الشركات في مصر، وهذا من خلال الجهود التي تبذلها مختلف المنظمات والجمعيات في وضع القواعد والتوصيات والإرشادات لتطبيقها في مختلف المؤسسات والشركات المصرية.

ثالثا- حوكمة الشركات في الجزائر:

تبرز الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذا نتيجة لإتجاه الكثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الإقتصادية الرأسمالية، وتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، والجزائر على غرار الدول الأخرى سعت الى تطبيق حوكمة الشركات في مختلف الشركات الجزائرية، من أجل القضاء على الفساد المالي والإداري فيها، وتحسين آدائها وتحقيق النمو الإقتصادي.

فبالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، نجد أنه قد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 26-09-2007 الى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي الى مستوى أدنى، وذلك بسبب تفشي ظاهرتي الفساد والرشوة والتي وصلت الى مستويات قياسية، نتيجة تحول الإقتصاد المركزي الى اقتصاد السوق دون ايجاد هيكل عمومي خاص مشترك لحوكمة الشركات العمومية والخاصة، كون تلك الشركات

[1]- شهيرة عبد الشهيد، **قواعد إدارة الشركات تصبح سعيا دوليا: ماذا يمكن عمله في مصر**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2001، ص56.

[2]- محمد حسن يوسف، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية**، ، القاهرة، مصر، 2005، ص4.

(خاصة العمومية) تشكل عبئا ثقيلا على الخزينة جراء سوء الآداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، مما جعلها تستند على الدعم الحكومي بدلا من تنميته، لذلك تُعد عمليات الخصخصة للشركات العمومية الفاشلة وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة، حيث أن الهدف الأساسي من الحوكمة، هو عملية الإصلاح الإقتصادي وتدوير عجلة الإقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور، وتعتمد الحوكمة على صياغة القرارات وايجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات، وتقويم أعمالها ووضع الخطط الكفيلة في القطاعين العام والخاص، للوصول الى مرحلة الآداء الأمثل بما يحقق الغايات المتوخاة من تأسيس الشركات المختلفة، وفي ظل ظروف الفوضى التي يمر بها الإقتصاد الجزائري وتفشي ظاهرتي الفساد المالي والإداري، تبرز الحاجة لدور الحوكمة وضرورة تحويلها من نظرية تتداول في الندوات والمؤتمرات وفي أجهزة الإعلام، الى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الإقتصادي، حيث تضع الإقتصاد الوطني في المسار الصحيح من خلال التخلص من مظاهر الإنحراف والخلل الذي يعيق تحقيق الغايات المرجوة من وجود اقتصاد معافى، يؤدي دوراً فعالاً في تحقيق الرفاهية والإزدهار للأفراد والمجتمع[1].

فلقد تم الشروع في الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر دون إدراك لمضامين الحوكمة، إلاّ أنّ دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن الحزمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الإقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد، وضعف جاذبية المناخ الإستثماري، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بـ "**لجنة الحكم الراشد**"، وتم انعقاد أول ملتقى دولي حول "**الحكم الراشد للمؤسسات**"* في شهر جويلية من سنة 2007، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري تمثل في تحسين المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح واشكالية **الحكم الراشد للمؤسسة** من زاوية الممارسة في الواقع، وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة اعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ فيه، وقد تفاعلت العديد من الجمعيات والهيئات والسلطات الوطينة بدعمها وقبولها للفكرة (جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، منتدى رؤساء المؤسسات،...)، بالإضافه الى مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر (كمؤسسة التمويل الدولية، برنامج مبدأ لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد)، كما ساهمت وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بالإنضمام الى فريق العمل المنصب في شهر نوفمبر 2007 تحت تسمية **(فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر 2008)**، ويُعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسة الأعمال التي قادها الفريق بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 الى نوفمبر 2008، حيث تمكن الفريق بعد سلسلة المشاورات مع الأطراف الفاعلة من قياس

[1]– كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص53.

*– الحكم الراشد للمؤسسات = حوكمة الشركات أو حوكمة المؤسسات.

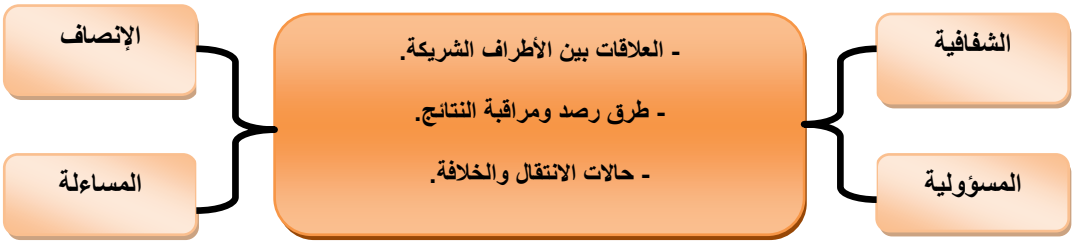
وبعمق حالة الإستعجال لتبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، والحاجة الى ادراجه ضمن السياق الدولي، وفي هذا الشأن فقد شكلت مبادئ الحوكمة المعتمدة من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ضمن اصدارها لسنة 2004، أهم المراجع التي استدل منها فريق العمل مبادئ الحكم الراشد، مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية، ويطمح هذا الميثاق الى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد بُعد شامل ودائم للمؤسسة الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية التي يمكن اتخاذها في هذا المجال[1].

ويقوم الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر على أربعة مبادئ أساسية هي:

1. **الإنصاف:** ويعني الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الإمتيازات والإلتزامات المرتبطة بهم، حيث يجب أن توزع بصورة منصفة؛
2. **الشفافية:** وتعني الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع؛
3. **المساءلة:** حيث تكون مسؤولية كل طرف محددة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛
4. **المحاسبة:** أن كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

ويمكن توضيح هذه المبادئ في الشكل التالي:

شكل رقم(08): المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات في الجزائر



المصدر: فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، مرجع سبق ذكره، ص67.

هذه المبادئ الأربعة (04) تُشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تُطبق معا وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، إذ تُشكل نوعا من "المربع السحري"، والذي يجعل من الحكم الراشد خيار الفوز في كل الظروف[2].

وبناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس هذا المركز ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الإلتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، حيث يُعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال

[1]– فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، الجزائر، 2009، ص13.

[2]– نفس الرجع، ص66.

لإظهار إلتزامه بتحسين البيئة الإقتصادية في البلاد، و تحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية[1].

ولقد تم الإهتمام بتبني تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مختلف المؤسسات الجزائرية، وبالإعتماد على خصائص حوكمة الشركات، يمكن استنتاج العنصر الأساسي لإستنباط خصائص المؤسسات الجزائرية من أجل دراسة مدى تطبيق الحوكمة فيها، وهو تقسيمها إلى مؤسسات خاصة وأخرى عامة، ويمكن إبراز أهم هذه الخصائص كما يلي:

جدول رقم (04): خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور نماذج حوكمة الشركات

معيار التفرقة	المؤسسات الخاصة	المؤسسات العامة
طبيعة المؤسسات الإقتصادية	مؤسسة اقتصادية ذات دافع ربحي.	مؤسسة اقتصادية اجتماعية ذات دافع رفاهية أصحاب المصالح والمجتمع.
درجة تركيز الملكية	ملكية أكبر تعود للمستثمرين المؤسسين (عادة أقارب أو أفراد لديهم اهتمامات مشتركة).	الملكية تعود للدولة، وقد يكون للدولة مع المستثمر (في حالة الشراكة مع القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي) مع سيطرة الدولة من خلال امتلاكها لنسبة أكبر من رأس مال الشركة.
هدف الشركة	تحقيق أكبر قدر من المنافع بالشكل الذي يساعد على تعظيم ثروة الملاك.	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح (عمال، المقرضين، المجتمع المدني،...).
المدى الزمني للمنافع الإقتصادية	المدى القصير.	المدى الطويل.
الفئة ذات التأثير على ادارة الشركة	الملاك الشركاء أو حملة الأسهم.	أصحاب المصالح (الممثلين من الهيئات العمومية، البنوك، العمال،...).
طبيعة مجلس الإدارة	يختلف بإختلاف نوع الشركة: شركات الأشخاص (الملاك أو الشركاء)، شركات الأموال (مجلس ادارة واحد أو مجلسين لإدارة الشركة: مجلس المديرين ومجلس المراقبة).	مجلس ادارة واحد لإدارة الشركات أو مجلسين لإدارة الشركة (مجلس المديرين ومجلس المراقبة)، ويضم ممثلين من الهيئات العمومية.
تسيير الشركة	ترتكز على التعليمات الذاتية الصادرة عن الملاك.	ترتكز على التعليمات القانونية الصادرة من الجهات الوصية.
مصادر التمويل	ترتكز على التمويل الذاتي بالإضافة الى التمويل البنكي.	تمويل من الجهات الوصية بالإضافة الى التمويل البنكي.
مكافأة الإدارة التنفيذية	أجور ثابتة مع مكافآت تختلف بإختلاف الشركة.	
دور البورصة	آلية البورصة غير نشطة وتستخدم بصورة ضئيلة.	

[1]– علي العبادي، **القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر**، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.

المراجعة الخارجية	ليست محل اهتمام وثقة، مع اعتبار نتائج أعمال المراجع الخارجي غالبا أنه اجراء قانوني روتيني.	محدودية دور المراجع الخارجي، واعتباره كأداة رقابية بالنسبة لممثلي الهيئات العمومية والبنوك.
المراجع الداخلي	عمله محدود يرتكز على النشاط المالي (في بعض الشركات غير موجود).	
لجنة المراجعة	غير موجودة.	تقتصر على البنوك والشركات المسجلة في البورصة، مهمتها الإشراف على اعداد القوائم المالية، والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

المصدر: حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة لـ وم أ وفرنسا**، ورقة بحثية مقدمة، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص15.

من خلال الجدول، نستنتج أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وآلياتها تختلف من قطاع الى آخر، ومن مؤسسة الى أخرى، وهذا حسب هيكل المؤسسة، حجمها، شكلها،....، وبالتالي من خلال معرفة خصائص مؤسسة ما، يمكن تحديد مراحل تطبيق الحوكمة فيها.

ومن المؤشرات الدالة على توجه مختلف السلطات في الجزائر نحو اقرار العمل بمبادئ حوكمة الشركات وادخالها في ادارة مختلف المؤسسات الجزائرية، نذكر[1]:

- الإنتقال نحو اقتصاد السوق؛ ما جعل الشركات الجزائرية تخضع للإلتزامات الدولية التي تقوم على الشفافية والإفصاح في اعداد ونشر القوائم المالية؛
- اعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، والإنطلاق في تطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات منذ سنة 2010؛
- إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة (وهي النوع الغالب في الجزائر)، على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات، بعدما كان هذا الإلزام خاصا بشركات المساهمة فقط، وإلزامها بنشر النتائج المحاسبية، وذلك من أجل تعزيز الشفافية في المؤسسات؛
- فتح النقاش حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل منحها حرية واستقلالية أكبر؛
- اصلاح المنظومة المصرفية ومحاولة تعزيز دور الرقابة الداخلية كخطوة لإلزام البنوك الجزائرية وفق مبادئ الحوكمة المصرفية؛
- انشاء بورصة الجزائر بغرض ايجاد بدائل تمويلية؛
- مراجعة القانون التجاري بالشكل الذي يوضح كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات.

[1]- عطيوي سميرة، بديسي فهيمة، **الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012، ص 32.

وتعتبر هذه النقاط من أهم الإصلاحات التي بادرت بها السلطات الجزائرية من أجل محاربة الفساد بشتى أنواعه في مختلف المؤسسات الجزائرية، وبالتالي تفعيل تطبيق مختلف مبادئ حوكمة الشركات فيها.

ومن خلال ماسبق نجد، أن الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، يُشكل أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن، حيث أصبح ذو أولوية وطنية يعود للحاجة الماسة والمتنامية للشركات الجزائرية، وذلك قصد توطيد قدرتها التنافسية الداخلية للفوز بِرهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور، وهذا ما يعتبر الرهان الرئيسي للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية.

رابعا– مؤشرات الحوكمة في الدول العربية:

في تقرير للبنك الدولي بعنوان "الحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال افريقيا"، أشار الى أن التنمية في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا على المستويات الإقتصادية والإجتماعية والإنسانية، يُعيقها ضعف ادارة الحكم العامة التي تتخلف فيه المنطقة عن باقي العالم.

وقد قام باحثون من البنك الدولي **(كاوفمان وآخرون)** بتصميم مؤشرات تجميعية تعبر عن الحوكمة، تضم مجموعة واسعة من البيانات (حوالي 352 متغير) لقياس الأبعاد المختلفة للحكم الجيد، وتتكون مصادر البيانات من مجموعة خاصة بالأفراد والشركات، بالإضافة الى تقييم مؤسسات تقييم المخاطر التجارية ومنظمات غير حكومية تغطي 209 دولة، حيث قاموا بتصنيف ستة (06) مؤشرات عامة وهي[1]:

- ❖ مؤشرات تُعبر عن التمثيل والمساءلة.
- ❖ مؤشرات تُعبر عن الإستقرار السياسي.
- ❖ مؤشرات تُعبر عن فاعلية الحكومة.
- ❖ مؤشرات تُعبر عن نوعية التشريع.
- ❖ مؤشرات تُعبر عن قواعد القانون.
- ❖ مؤشرات تُعبر عن مواجهة الفساد.

وفيما يلي نبين من خلال الجدول التالي، أوضاع تلك المؤشرات لدول شمال افريقيا والشرق الأوسط، مقارنة بدول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي:

[1]– طارق نوير، **الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص104.

جدول رقم(05): مؤشرات حوكمة الشركات في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط مقارنة بدول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي.

المؤشر	دول شمال افريقيا والشرق الأوسط	دول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي
التمثيل والمساءلة	0.72-	1.38+
الإستقرار السياسي	0.29-	1.16+
فاعيلة الحكومة	0.06-	1.68+
نوعية التشريع	0.22-	1.54+
قواعد القانون	0.06+	1.63+
مواجهة الفساد	0.06+	1.71+

المصدر: طارق نوير، مرجع سبق ذكره، ص105.

ومن خلال الجدول نلاحظ ضعف تطبيق الحوكمة في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط التي من بينها الدول العربية، مقارنة مع دول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي بشكل عام، حيث تبدو الأوضاع سيئة بالنسبة لمجالات التمثيل والمساءلة والإستقرار السياسي.

وفيما يلي توضيح مؤشرات الحوكمة في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط كل دولة على حدى كما هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): مؤشرات حوكمة الشركات في دول شمال افريقيا والشرق الأوسط

الدولة	التمثيل والمساءلة	الإستقرار السياسي	فعالية الحكومة	نوعية التشريع	قواعد القانون	مواجهة الفساد	المتوسط
الإمارات	0.47-	0.95	0.83	0.97	0.95	1.19	0.74
عمان	0.55-	0.98	0.69	0.62	0.83	1.03	0.60
البحرين	0.74-	0.31	0.78	0.96	0.92	0.95	0.53
قطر	0.52-	0.82	0.69	0.15	0.84	0.92	0.48
الكويت	0.29-	0.14	0.16	0.30	0.81	1.06	0.36
تونس	0.83-	0.24	0.65	0.02-	0.27	0.35	0.11
الأردن	0.41-	0.44-	0.36	0.10	0.33	0.00	0.01-
المغرب	0.30-	0.14-	0.07	0.02	0.11	0.04-	0.05-
السعودية	1.40-	0.05	0.05-	0.08	0.44	0.57	0.05-
مصر	0.87-	0.35-	0.32-	0.45-	0.09	0.29-	0.37-
لبنان	0.54-	0.59-	0.41-	0.47-	0.27-	0.34-	0.44-
سوريا	1.56-	0.14-	0.57-	0.97-	0.41-	0.29-	0.66-
ايران	1.04-	0.62-	0.46-	1.28-	0.58-	0.38-	0.73-

الجزائر	0.96-	1.54-	0.59-	0.54-	0.54-	0.70-	0.81-
اليمن	0.88-	1.36-	0.87-	0.60-	1.23-	0.69-	0.94-
فلسطين	1.08-	1.69-	1.04-	1.02-	0.31-	0.99-	1.02-
ليبيا	1.70-	0.43-	0.87-	1.59-	0.91-	0.82-	1.05-
العراق	2.12-	1.75-	1.64-	2.31-	1.70-	1.43-	1.83-

المصدر: طارق نوير، مرجع سبق ذكره، ص106.

ومن خلال الجدول نلاحظ أن متوسط المؤشرات التي تعبر عن الحوكمة، توضح أن كل من (الإمارات، عمان، البحرين، قطر) تحتل المراتب الأولى في تطبيق حوكمة الشركات، بينما الدول (فلسطين، ليبيا، العراق) تحتل المراكز الأخيرة في تطبيق الحوكمة، كما يوضح أن مؤشر تطبيق الحوكمة في الجزائر ضعيف.

وعموما يمكن القول أن تطبيق حوكمة الشركات في كل من دول شمال افريقيا والشرق الأوسط هو تطبيق ضعيف مقارنة بدول منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي، حيث لابد من ضرورة الإصلاح في كل من الحكم في الدولة وكذا في شركاتها.

المطلب الثالث: الأضرار المترتبة عن غياب حوكمة الشركات

إن عدم إلتزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة أو في ظل غياب هذه الأخيرة، سوف يؤدي الى حدوث مشاكل مالية وانهيار الشركات، مما يؤدي بالدول الى وجود حلول مناسبة وسريعة لذلك.

من أهم الأمثلة الواضحة **لعدم إلتزام الشركات** بتطبيق مبادئ الحوكمة، هو انهيار وإفلاس كبرى الشركات الأمريكية للطاقة **(شركة انرون)**، فقد تم التلاعب في تقاريرها المالية لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح، وقيام المديرين التنفيذيين بالإستفادة من المعلومات الداخلية المتاحة لديهم عن حقيقة المركز المالي للشركة، مما أدى بهم الى بيع أسهمهم بالشركة لتحقيق أرباح شخصية، وتُعد هذه الشركة نموذجا في الإخلال بقواعد الحوكمة نتيجة عدم الإلتزام بالشفافية تجاه المستثمرين، فضلا عن عدم تحمل المسئولية من قبل المديرين التنفيذيين، ولإستغلالهم لنفوذهم ومراكزهم القيادية في تحقيق مكاسب شخصية من خلال التلاعب في التقارير المالية، واهدار حماية حقوق صغار المستثمرين، فقيام الدول بوضع لائحة لحوكمة الشركات عن طريق هيئات السوق المالية بها، ومطالبة الشركات المقيدة بأسواقها المالية بوضع نظام للحوكمة خاص بها وفقا لمبادئ تلك اللائحة، ليس كافي لضمان سلامة آداء تلك الشركات، بل الأهم من ذلك هو إلتزامها بتطبيق تلك المبادئ[1]، هذا بوجود لائحة للحوكمة وعدم الإلتزام بها أدى الى حدوث الأزمات المالية، كذلك **فغياب الحوكمة** ومبادئها أيضا سيجعل الباب مفتوحا أمام قوى الفساد والتي تعمل على[2]:

- زيادة قوة الفساد؛ فلا ينتشر الفساد إلا في وجود الرذيلة ولا يوجد ما يقاومه، وبالتالي فالحوكمة تعتبر ضرورية لمحاربته ومقاومته؛

[1]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص9.

[2]- محسن أحمد الخضيري، مرجع سبق ذكره، ص105.

- زيادة الطرد الاستثماري؛ فلا يستطيع أي مستثمر الإستثمار في أي دولة تعاني من انتشار الفساد فيها، ولا يوجد لديها ثقافة الإلتزام أو الحوكمة، وبالتالي هروب المستثمرين منها؛
- شيوع حالات من اللامسئولية وعدم الإلتزام، وهو ما قد يؤدي الى شيوع حالات من الشك، خاصة مع انتشار حجم عدم التأكد وعدم الإدراك وبالتالي عدم الشعور باللامسئولية؛
- زيادة الضبابية في ظل عدم الوضوح وعدم اليقين، وزيادة الشعور بالعدمية وعدم القدرة على العمل، حيث يتحول العاملين الى آلات جامدة لا تعمل ويختفي الدافع على العمل؛
- زيادة عدم الثقة والخوف من المستقبل، خاصة مع احتمالات التغيير والرفض لما هو قائم وغياب الحوكمة سيؤدي الى حالة الإنفصال بين المصالح ؛
- زيادة عدم القدرة على ابداء الرأي أو التحذير من المخاطر التي تواجه الشركة أو التعامل معها.

فوجود قواعد ومبادئ حوكمة الشركات في الشركة أو غيابها، هذا سيؤدي حتما الى انهيار الشركة أو افلاسها، خاصة في ظل تعارض المصالح بين الأطراف المختلفة فيها، أو في ظل التلاعبات والقيام بأعمال الغش والإحتيال من أجل تحقيق أغراض خاصة.

المطلب الرابع: التحديات الكبيرة والجهود الدولية في مجال حوكمة الشركات

هناك العديد من الدول خاصة النامية والصاعدة والإنتقالية تواجه تحديات كبيرة في مجال الحوكمة، وبذل جهود معتبرة وذلك من أجل تطبيقها في هذه الدول، لمسايرة التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال.

أولا– التحديات التي تواجهها الدول في مجال الحوكمة:

ومن هذه التحديات نذكر[1]:

- انشاء نظام للحوكمة قائم على أساس قواعد وأحكام بدلا من قيامه على أساس العلاقات؛
- تفكيك هيكل الملكية الهرمي الذي يسمح للداخليين بالسيطرة وأحيانا بنهب الأصول من الشركة؛
- قطع العلاقات والإرتباطات للمساهمات المشتركة بين البنوك والشركات؛
- انشاء نظم لحقوق الملكية تحدد بوضوح وسهولة الملاك الحقيقيين حتى ولو كانت الدولة هي المالك؛
- عزل السياسة عن عملية اتخاذ القرارات، وانشاء حوائط عازلة بين الحكومة والإدارة في شركات المساهمة التي تكون الدولة فيها مساهما مسيطرا؛
- تحديد اطار للحكم الإقتصادي الصالح ومتكيف مع المجتمع للتنمية الإقتصادية؛
- اعادة تحديد وتأكيد دور الدولة وضمان تسيير أحسن للقطاع العمومي.

كل هذه التحديات وغيرها تواجهها العديد من دول العالم، من أجل تطبيق سليم لمفهوم ولمبادئ حوكمة الشركات، والقضاء على عمليات الإحتيال والممارسات الخاطئة، والإستمرار في النمو دون مشاكل.

[1]– كاترين.ل.كوشتا هلبلينج، جون.د.دوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والإنتقالية**، ترجمة سمير كريم، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن21، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ط3، واشنطن، دي.سي، 2003، ص25.

ثانيا– الجهود الدولية والإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات:

تشير البحوث والدراسات إلى أن هناك جهودا واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات، سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، أو البنك الدولي، حيث قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بإصدار مبادئ لحوكمة الشركات، ويمكن وصف هذه المبادئ بالشمولية، إذ أنها غطت أهم الجوانب الأساسية لنجاح أي شركة، لذلك يمكن القول أن تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع سوف يترتب عليه العديد من النتائج الإيجابية، من أهمها أحكام الرقابة على مجالس الإدارات ومديري الشركات، وحماية حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم،....، مع التأكيد على الشركات بضرورة إتباع الأساليب والأدوات المالية والمحاسبية المعتمدة دوليا وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية، كما وضعا البنك الدولي وصندوق النقد الدولي برنامجا مشتركا يهدف إلى تقييم ممارسات حوكمة الشركات على مستوى الدولة، قياسا على المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وأطلق عليه اسم "**تقارير حول احترام المواصفات والقوانين**"، وتم تطبيق ذلك على دولتين وهما مصر وتركيا، أما فيما يتعلق بجهود الدول في سبيل تفعيل مفهوم حوكمة الشركات، نجد أنه بمجرد ظهور تقرير كادبوري البريطاني قامت العديد من الدول بإصدار تقاريرها لإصلاح ممارسة الشركات (لقد تم التطرق لهذه التقارير سالفا)، وتضمين التقارير بأفضل الممارسات أو ما يسمى**"The Code of Best Practice".**

أما بالنسبة للجهود الإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات ونقصد بذلك المنطقة العربية على وجه التحديد، فهناك محاولات في بعض الدول العربية في هذا الإتجاه، حيث تم في سنة 2001 الإنتهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وتجدر الإشارة إلى أن هناك جهودا ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية (الجزائر، الأردن، المغرب، تونس، لبنان،...)، وبعض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، حيث تم إنشاء معهد لحوكمة الشركات في مدينة دبي بواسطة مركز دبي المالي العالمي بدولة الإمارات العربية المتحدة، وهو مشابه للمنظمات الدولية في هذا الخصوص[1].

أما إتحاد المصارف العربية فقد أقامت منتدى بعنوان "تطوير الحوكمة الجيدة في المصارف العربية وفقا للمعايير والممارسات الدولية" في افريل 2004، حيث كان هذا المنتدى جزء من مبادرة دولية اطلقها برنامج الحوكمة في المنطقة العربية، الذي هو أحد البرامج التابعة لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ومنظمة التنمية والتعاون الإقتصادي واتحاد المصارف العربية، وذلك بهدف تعزيز التحكم الجيد في المنطقة العربية، وتحسين التحكم في القطاعات المصرفية للإلتزام بالمعايير الدولية[2].

فالبرغم من ضعف تطبيق الحوكمة في الدول العربية، نجد أنه هناك العديد من هذه الدول قامت بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات، وهذا بحد ذاته مؤشر

[1]– عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد1، 2008، ص ص: 185– 188.

[2]– فيحاء عبد الله يعقوب، **دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، المجلد2، العدد5، 2007، ص16.

جيد وهام، فبالرغم من عدم تعرض الدول العربية لأزمات مالية، إلاّ أنها بدأت في تنفيذ الخطوات الصحيحة التي تعيقها من الوقوع في تلك الأزمات، وذلك من خلال اصدار التوصيات والنشرات والقواعد التي تخص تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات والشركات العربية المختلفة.

خلاصة الفصل الأول

إنّ مفهوم حوكمة الشركات كمفهوم حديث ظهر بسبب الإنهيارات المالية التي أصابت العديد من الشركات العالمية في مختلف دول العالم، وزاد الإهتمام بمفهوم الحوكمة كونها عبارة عن نظام تتم من خلاله ادارة ومراقبة مختلف الشركات، والتي بدونها يصعب تحقيق الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، بالإضافة أنها تتضمن القواعد والإجراءات والقوانين التي يجب تطبيقها، لتحسين الآداء وتحقيق الأهداف المرجوة بالشركة، ولحوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي أصدرتها العديد من المنظمات والهيئات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، والتي تُعتبر بمثابة المرجع الأساسي لتطبيق الحوكمة، بالإضافة الى وجود مجموعة من الآليات التي تعتمد عليها هذه الأخيرة.

فهناك العديد من الدول خاصة المتقدمة بدأت في تطبيق وممارسة حوكمة الشركات، بالإضافة الى الدول العربية التي اهتمت بهذا الموضوع وشرعت في تطبيقه، والجزائر على غرار هذه الدول اهتمت هي الأخرى بموضوع الحوكمة وأصبح من أهم الموضوعات التي تخص الشركات الجزائرية، إذ أنّ غياب الحوكمة يؤدي الى العديد من الأضرار التي تصيب الإقتصاد المحلي والدولي، ومن أجل ارساء تطبيق حوكمة الشركات في مختلف الشركات، هناك العديد من الجهود الدولية والإقليمية والمحلية من طرف هيئات ومنظمات تعمل على وضع مبادئ الحوكمة، وتوضيح كيفية تطبيقها على أرض الواقع.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد

إن انتشار ظاهرة تعثر الشركات وتزايد حالات الإنهيارات المالية في مختلف الشركات العالمية الكبرى، أدى ذلك الى فقدان الثقة بالقوائم والتقارير المالية والمعلومات المالية الصادرة منها، وهذا ما حدث في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997، وفي شركة إنرون الأمريكية سنة 2001، ويرجع ذلك الى مجموعة من الأسباب والتي من بينها الفساد المالي والإداري لإدارات تلك الشركات، والتلاعب في قوائمها وتقاريرها المالية، وذلك من خلال ما يعرف بـ "**المحاسبة الإبداعية**" وممارساتها المختلفة التي يلجأ إليها العديد من المحاسبين والإدارت، قصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، فعملية مكافحة هذه الممارسات والحد منها تُعبتر من الأمور الصعبة نوعا ما، وعلى المهتمين السعي بإستمرار لكشفها بأسرع وقت تفاديا لحدوث أزمات مستقبلا.

ومن خلال هذا الفصل سوف نجيب على التساؤلات التالية:

ما هي المحاسبة الإبداعية ؟

ما هو أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟

وللإجابة على هذه التساؤلات، سوف يتم التطرق الى العناصر التالية:

المبحث الأول: اشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر والتحديات التي تواجهه في ظل الأزمات المالية.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية وعلى مهنة المراجعة.

المبحث الرابع: دور بعض الهيئات الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر والتحديات التي تواجهه في ظل الأزمات المالية

لقد تطور الفكر المحاسبي عبر الزمن من أجل الإستجابة لإحتياجات بيئة الأعمال، ووصل إلى ما هو عليه الآن نتيجة لتطورات متلاحقة اتسمت بخصائص أعطت للمحاسبة القدرة على التكيف مع الواقع المتجدد، هذا الواقع الذي عرف تحولات جوهرية، خاصة منذ مطلع القرن الماضي كان لا بد للمحاسبة التكيف معها.

المطلب الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي من منظور الأزمات المالية

نشأت المحاسبة وتطوَّرت بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية، مما أدت بمُجملها إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المتخصص، وذلك من أجل تقديم المعلومات لكافة أصحاب المصالح ومساعدتهم على معرفة نتائج الشركة خلال فترة معينة.

أولا- الفكر المحاسبي بعد الثورة الصناعية وقبل الأزمة الإقتصادية العالمية 1929-1933:

يتفق المُنظرون للفكر المحاسبي أن المحاسبة قد مرت بمرحلة قبل الأزمة الإقتصادية العالمية الكبرى، وامتدت للفترة 1900-1933، واعتبرت بداية الإهتمام بالفكر المحاسبي، حيث أُطلق عليها بمرحلة مساهمات الإدارة، فبعد الثورة الصناعية تطورت أشكال المشروعات التي تميزت بإنفصال الملكية عن الإدارة، وهذا ما أنشأ ما يُسمَّى بنظرية الوكالة، ويمكن تلخيص أهم ملامح هذه المرحلة بما يلي:

- انتشار شركات المساهمة كأنماط جديدة من التنظيمات ووسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة، وقد كان من النتائج المباشرة على الفكر المحاسبي ظهور خاصيتين ممثلتين بـ **خاصية الإستمرارية** التي مفادها أن الشركات تنشأ لتبقى وتستمر وليس لِتُصفَّى على الأغلب، و **خاصية الملكية الغائبة** تُعرف بإنفصال الملكية عن الإدارة وبالتالي ظهور الشخصية المعنوية المستقلة، وكان لهذه الخاصية تأثير على تطور الفكر المحاسبي[1].
- ظهور الملامح الأساسية لنظرية الوكالة لتحديد العلاقة بين الملاك والإدارة؛ وقد رأى مؤيدو هذه النظرية أنها تساعد في تفسير القوائم المالية في ظل غياب نظرية محاسبية شاملة، إذ أن الإدارة أخذت سيطرة شبه كاملة على شكل ومضمون القوائم المالية والإفصاح المحاسبي، وإتباع أحسن البدائل المحاسبية الملائمة وبصورة اختيارية التي تساعدها في تحقيق وكالتها.
- تسجيل أول عملية لبناء نظرية المحاسبة ذلك لتطوير هذه الأخيرة، حيث تمت هذه المحاولة من طرف **William A.Paton** عندما نشر كتابه "**نظرية المحاسبة**" سنة 1922.
- التحول من التركيز على قائمة المركز المالي الى التركيز على قائمة الدخل، ومنه ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم نشاط ادارة شركات المساهمة.

[1]- منتدى المحاسب العراقي، **تطور الفكر المحاسبي**، مقال متاح على الموقع الالكتروني: http://accountiq.arabepro.com/t19-topic يوم: 27-08-2014، الساعة: 09:45.

- عدم وجود رؤية نظرية واضحة للممارسات المحاسبية، وبالتالي التناقض في المبادئ المحاسبية والتعارض بين عناصر القوائم المالية، وظهور مشاكل محاسبية كبيرة دون حلول علمية[1].

وعليه فظهور التناقضات والإشكاليات في هذه المرحلة كانت من العوامل الأساسية التي ساهمت في خلق الأزمة الإقتصادية الكبرى، والتي مهدت للتحول الى المرحلة التالية من مراحل تطور الفكر المحاسبي.

ثانيا- الفكر المحاسبي خلال الفترة 1933-1973:

لقد أدت الأزمة الاقتصادية التي مست الأسواق المالية الأمريكية سنة 1929 وسرعان ما انتشرت في الأسواق المالية الأوروبية، وما تلاها من فترة كساد عالمي حتى سنة 1933، الى افلاس الكثير من الشركات الصغيرة والمتوسطة وسيطرة الشركات العملاقة على السوق، مما أدى هذا الى تطور الفكر المحاسبي.

ففي هذه المرحلة ظهرت نتائج المرحلة الأولى، حينما اتُهِمَت الإدارة والمحاسبين ومدققي الحسابات بأنهم سببوا الكثير من إفلاس المشروعات، وذلك من خلال ضغط الإدارة على المحاسبين بإصدار قوائم مالية مُضللة، مما أدى إلى نشوء مشاكل مع المساهمين والمقرضين، وهذا أدى الى ظهور مُطالبات بتقديم فكر وأسس وإرشادات للعمل المحاسبي، وطُلِبَ من الدول التدخُّل وإصدار قوانين للعمل المحاسبي، ومنها: قانون الإستثمار، لجنة الإستثمارات والبورصة، وقانون سوق الأوراق المالية[2]، حيث تعتبر هذه المرحلة مرحلة البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما **GAAP**، ويمكن تشخيص أهم ما ميز هذه المرحلة بـ[3]:

- ✓ اعقبت فترة الكساد اصدار الكونجرس الأمريكي لقانونين: قانون الأوراق المالية سنة 1933، وقانون تداول الأوراق المالية سنة 1934، اللذان مهدا لتأسيس لجنة تداول الأوراق المالية لإدارة هذين القانونين، وقد خولت للجنة من قبل الكونجرس سلطة بيان المبادئ المحاسبية، ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تتعامل في سوق الأوراق المالية.
- ✓ في سنة 1937 حدثت عملية اندماج مهمة بين معهد المحاسبين الأمريكي وجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي، نتج عنها تشكل تنظيم جديد تحت اسم **المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA**، الذي كان لهذا الأخير تأثير كبير على تطور الفكر المحاسبي.
- ✓ كانت للجان التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دورا بارزا في صياغة ما عرفته هذه المرحلة ولغاية اليوم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، التي تسترشد بها الممارسات المهنية حاليا، وقد تمثلت لهم هذه اللجان في كل من: **لجنة الإجراءات المحاسبية CAP** سنة 1938، و**هيئة مبادئ المحاسبة APB** سنة 1959.

---

[1]- وريا برهان أحمد، **إشكاليات الفكر المحاسبي والأزمات المالية العالمية (دراسة تحليلية)**، المؤتمر السادس حول الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص285.

[2]- منتدى المحاسب العراقي، مرجع سبق ذكره.

[3]- وريا برهان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 287-289.

- ✓ وفي سنة 1935 تشكلت احدى المؤسسات الرائدة في مجال الفكر المحاسبي وهي **جمعية المحاسبة الأمريكية AAA**، والتي عملت منذ تشكيلها على اصدار العديد من التقارير في مجال البحث والتطوير للمبادئ المحاسبية، حيث اصدرت سنة 1936 تقرير بعنوان "قائمة مبدئية لمبادئ المحاسبة" التي تحكم القوائم المالية للشركات.

رغم انجازات هذه المرحلة إلاّ أنّها افتقدت في بنائها الى أرضية نظرية منسجمة، وتعرضت الى العديد من الإنتقادات من المجتمع المالي، حيث أن اصدار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، أصبحت تُظل على الممارسات المحاسبية غير المتناسقة، وإساءة استخدام وتطبيق هذه الممارسات، وهذا ما مهد دخول الفكر المحاسبي الى المرحلة التالية وهي مرحلة البحث عن المعايير المحاسبية.

ثالثا– الفكر المحاسبي من سنة 1973 الى غاية اليوم:

في هذه المرحلة لم يَعُد النظر إلى العمل المحاسبي على صعيد ضيِّق لا يتجاوز الشركة فقط، وإنما على مستوى المحاسبين في جميع الشركات والمهتمين بالمعلومات المحاسبية للشركة، والمدققين والمراجعين والمساهمين (على مستوى المجتمع ككل).

إنّ دخول الفكر المحاسبي في هذه المرحلة كانت لإخفاقات هيئة مبادئ المحاسبة في أعمالها وعدم قدرتها على حل المشاكل الرئيسية في التقارير المالية، كما تميزت فترة الستينات بقدرة شركات المساهمة الجديدة على الإختيار من بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كما ظهرت حالات سوء استخدام التقارير المالية في عدة مجالات، مما أدى الى بروز حالات الغش والتلاعب في عدة شركات.

وفي سنة 1971 شكل مجلس ادارة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة عرفت بلجنة **Wheat** لتطوير المبادئ المحاسبية، وتم إلغاء هيئة مبادئ المحاسبة وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1973، وانتقلت مسؤولية وضع الإصدارات المحاسبية من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الى مجلس معايير المحاسبة المالية، حيث تمثلت اصدارات هذا الأخير في كل من قوائم مفاهيم المحاسبة المالية، قوائم معايير المحاسبة المالية، والتفسيرات والنشرات الفنية، بينما تمثلت مهام المجلس في كل من مشروع اطار العمل المفاهيمي وإصدار معايير التطبيق العملي التي ساهمت في تطور الفكر المحاسبي، والذي لا يزال هذا المجلس لغاية اليوم الجهة المكلفة بإصدار هذه المعايير.

وقد تميزت هذه المرحلة ببروز جهود كبيرة لتطوير المحاسبة وتعزيزها على المستوى الدولي، وبتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 كهيئة مستقلة، هذا ما أدى الى ابراز جهدا مميزا في اطار التوافق المحاسبي الدولي لتطوير معايير المحاسبة الدولية، وتم استبدال اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي من مهامه توفير المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية لتوفير المعلومات الشفافة والقابلة للمقارنة، لمساعدة المستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة[1].

[1]– نفس المرجع السابق، ص 289.

إن الفكر المحاسبي نشأ وتطور عبر عدة مراحل، إذ زاد الإهتمام به نتيجة لظهور أزمات في كبرى الشركات العالمية، مما أدى الى صياغة قوانين ومعايير ومبادئ محاسبية عالمية تضبط العمليات المحاسبية في مختلف الشركات، لتقديم معلومات محاسبية شفافة ودقيقة.

المطلب الثاني: إشكاليات الفكر المحاسبي المساهمة في حدوث الأزمات المالية

بالرغم من مراحل التطور الذي مر بها الفكر المحاسبي الى يومنا هذا، إلاّ أنه هناك اشكاليات عديدة أثرت على الممارسات المهنية المحاسبية وضعفت الثقة بالتقارير المالية، مما أدى الى حدوث أزمات مالية كبرى، فلقد شهد العالم خلال العقود الماضية انهيارات مالية في كبرى الشركات خاصة في الدول المتقدمة، ولا شك أن الفكر المحاسبي السائد يتحمل جزءاً من المسؤولية عن هذه الإنهيارات والأزمات، وتُعد الممارسات المحاسبية من طرف الإدارة المسئول الأول عن نقص الشفافية والإفصاح وعدم الإهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية الملائمة، وإظهار بيانات ومعلومات لا تعبر عن حقيقة الأوضاع المالية للشركة.

ويُرجح عدد من الباحثين أسباب فشل العديد من الشركات الى ضعف النظم المحاسبية المطبقة فيها، والى عدم إلتزام المهنيين بقواعد ومتطلبات المعايير المهنية، ما أدى ذلك الى فقدان الثقة بالأسواق المالية وبمكاتب المحاسبة والمراجعة أيضا، نتيجة لتلاعبها بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للشركات[1]، ومن بين الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي والتي ساهمت في الأزمات نذكر:

أولا- نظرية الوكالة:

تفسر نظرية الوكالة العلاقة بين الموكل (حامل الأسهم) والوكيل (الذي يقوم بإدارة الشركة)، وقد استخدمت هذه النظرية التي ظهرت ملامحها الأساسية في الفكر المحاسبي منذ بدايات القرن العشرين مع انتشار شكل شركات المساهمة كأساس للتنبؤ بسلوك الأطراف المختلفة داخل الشركة، فاستخدام نظرية الوكالة كإحدى المداخل المفسرة للنظرية المحاسبية وفي ظل غياب نظرية محاسبية شاملة، خلق اشكاليات مؤثرة في الفكر المحاسبي، مما أدى الى حدوث أزمات مالية، ويمكن تشخيص هذه الإشكاليات فيما يلي:

1-إن التسليم بالفرض الأساسي لنظرية الوكالة أن الأفراد يُعظمون منافعهم الخاصة المتوقعة، قد جعل من هذه النظرية غير مقبولة سياسيا واجتماعيا.

2- النظرة المحاسبية للأزمات المالية، أكدت أن تبني نظرية الوكالة ضمن إطار محاسبي قد أثار مشاكل ارتبطت بأهداف القوائم المالية، هذا ما أثر على محتوى التقارير المالية، وضعف الثقة بالمعلومات المحاسبية[2].

3-الإختلال الأخلاقي ومصدره انتشار نظرية تكلفة الوكالة في المحاسبة، وما أدت إليه من تصور وانتشار فكرة تعارض المصالح بين الفئات أو الأطراف المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المساهمين أو الملاك وإدارة الشركة عند انفصال الملكية عن الإدارة، وإقرار تلك النظرية أدى الى سعي كل فئة أو طرف لتعظيم منفعته

[1]- خالد عبد الرحمن القطيني، مقبل علي أحمد علي، **أثر الجانب السلوكي للمحاسب المبدع في رفع كفاءة منظمات الأعمال (دراسة استطلاعية)**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 12، العراق، 2013، ص 87.

[2]- وريا برهان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 265.

الذاتية ولو على حساب غيره من الأطراف الأخرى، وما ينشأ عن ذلك من صراع بين أطراف الشركة الواحدة أو الفئات المعنية بها، فنظرية الوكالة قد تسببت فى إصابة الكثير من المحاسبين والمراجعين الممارسين والأكاديميين بالنفاق والإهمال فى بذل العناية المهنية الواجبة، وذلك من أجل تعظيم منافعهم الذاتية دون اعتبار لحقوق الآخرين، كما تسببت فى التلاعب والغش المالي والفساد الإداري وانهيار الكثير من الشركات، وما ترتب على ذلك من خسائر مالية واقتصادية وأخلاقية للعالم خلال ما يزيد عن ربع قرن[1].

ثانيا– معايير المحاسبة الدولية:

تُعتبر المعايير المحاسبية قواعد عامة تُشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة، يُسترشد بها المحاسب عند قيامه بالممارسات العملية في المحاسبة والمراجعة، حيث لا يمكن وصفها بالثبات أو عمومية الإستخدام نظرا للتغيرات الحاصلة في الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر، لذلك تُعتبر عملية بناء المعايير المحاسبية عملية مستمرة ولا يمكن التوصل الى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، فالهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ويرى البعض أنه من بين الأسباب المساهمة في حدوث الأزمات المالية العالمية هو القصور في بعض معايير المحاسبة الدولية (والتي من أهمها المعايير المتعلقة بحساب القيمة العادلة)، الأمر الذي استوجب اجراء تعديلات كبيرة على بعض المعايير لمواكبة المستجدات والتطورات في عالم المال والأعمال[2].

حيث شهدت السنوات الاخيرة تطورات هائلة في بيئة الأعمال، وظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما ترتب عليه إصدار العديد من المعايير المحاسبية وإتاحة بدائل كثيرة، يمكن أن يستخدمها المحاسبون للتلاعب في الأرقام التي تقوم الشركة بالتقرير عنها، وهو ما يطلق عليه بالممارسات الإحتيالية للمحاسبة، فالبرغم من مرور حوالي 40 سنة من سعي اتحاد المحاسبين الدولي على توحيد معايير المحاسبة الدولية، إلاّ أنه توجد بعض المشاكل في هذه المعايير التي ساهمت في خلق بعض المشاكل المحاسبية في مختلف الشركات، أدت الى ظهور أزمات مالية، ومن بين هذه المشاكل المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية نذكر:

1– السماح بإتباع سياسات أو خيارات متعددة في الممارسات المحاسبية، مما يؤدي الى وجود اختلافات كبيرة بين الشركات، وبالتالي عدم قدرة المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة نظرا لصعوبة المقارنة بين الشركات؛

2– التعقيد وصعوبة فهم بنية معايير المحاسبة الدولية؛

---

[1]- شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، **حوكمة الشركات و دورها فى علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي**، مركز الدكتور شوقي عبد العزيز الحفناوي، 21 يوليو2008: http://dr-shawkycenter.blogspot.com/2008/07/blog-post.html

[2]– عدنان هاشم السامرائي، طلال جيجان العلكاوي، **دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الأزمة المالية العالمية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 7، العدد 20، العراق، 2012، ص 11.

3- عدم وجود مرجعية واضحة لبعض المعالجات، مما يؤدي الى الإبتعاد عن التطبيق الصحيح للمعايير الدولية، وبالتالي اعداد تقارير مالية غير سليمة؛

4- عدم إلزامية التطبيق؛ لأن هذه المعايير لا تصدر عن جهة رسمية، وبالتالي ليس لها أي صفة إلزام مقارنة بالتشريعات والقوانين المختلفة في بلدان العالم؛

5- الفجوة الكبيرة بين القوانين والتشريعات المحلية والمعايير الدولية، حيث هناك بعض الحالات الضرورية التي تتطلب إلغاء أو تعديل لتلك القوانين لعدم ملائمة بعضها أو كلها للمعايير الدولية؛

6- تنامي الإتجاه نحو بلورة معايير اقليمية ومحلية؛ حيث ظهرت العديد من المعايير الجديدة اقليمية ومحلية، فهناك: معايير محاسبية دولية بخلفية المعايير الأمريكية، معايير محاسبية أوروبية بخلفية دولية، هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية بالبحرين التي أصدرت 21 معيار إسلامي، دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي أصدرت معايير عربية ضمن الإطار الفكري للمحاسبة المالية بدون أي معايير إسلامية (معايير اقليمية بخلفية المعايير الأمريكية)، ...، فالإختلاف في تطبيق المعايير من قبل العديد من دول العالم له أثر سلبي على قدرة المستثمرين من اجراء المقارنات العالمية، فرغم مرور الوقت الكبير والجهود المبذولة لتطوير هذه المعايير، يبقى عدم وجود معايير دولية موحدة لتحقيق الأهداف المرجوة منها[1].

وعليه لا يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية هي السبب الرئيسي والمباشر وراء حدوث الأزمات المالية العالمية، كما لا يمكن القول أنها ليست بريئة تماما، وإنما هناك أعمال خاطئة مُورست داخل الشركات قد يكون المحاسبون جزءا منها لصالح جهات متعددة، لذا فالمعايير المحاسبية ليست السبب وإنما التطبيق الخاطئ لها وعدم وجود رقابة فعالة تراقب بشكل كفء ما يجري داخل الشركات أدت إلى تفاقم الأزمة المالية العالمية، بالإضافة الى وجود العديد من الأسباب والمشاكل الأخرى التي أدت الى حدوث تلك الأزمات.

ثالثا- معايير المراجعة:

لقد تم توجيه العديد من الإتهامات الى مهنة المراجعة من قبل العديد من الجهات، ذلك لأنها تعتبر من الأسباب الرئيسية في حدوث الأزمات المالية، ومن بين هذه الاتهامات القصور في تطبيق معايير المراجعة، حيث يجب أن تقوم مهنة المراجعة على مجموعة من المعايير والقواعد لتقديم معلومات صادقة وصحيحة وموثوقة، وكذا الإبتعاد عن الشك في مسؤولية مراجع الحسابات، فهناك العديد من المنظمات المهنية التي تعمل على تنظيم مهنة المراجعة من خلال وضع معايير دولية متفق عليها تشمل الأطر والضوابط التي يعمل من خلالها المراجع، ولقد تجسدت الإنتقادات على الضعف في تطبيق معايير المراجعة الدولية من خلال[2]:

---

[1]- عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي، **معايير المحاسبة الدولية والمسؤولية عن الأزمة المالية العالمية الحالية**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2010، ص ص: 10-13.

[2]- سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحي، **تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 112، العراق، 2013، ص ص: 331-334.

1- الإستقلالية: حيث وُجهت عدة اتهامات لمعايير المراجعة المتعلقة بإستقلالية وحيادية مراجع الحسابات والخدمات التي يقدمها للإدارة، كما وُجهت انتقادات أخرى حول عدم وضوح علاقة المراجع بالشركة وأثر ذلك على استقلاليته، من خلال الخدمات التي يقدمها لإدارة الشركة خلاف المراجعة، مثل الخدمات الإستشارية وكذا طول العلاقة بينهما، هذا ما سيؤثر على جودة المراجعة ومستوى الشك المهني وبالتالي على استقلالية المراجع.

2- قصور مهنة المراجعة في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار: إن عدم اشارة مراجع الحسابات الى عدم مقدرة الشركة على الإستمرار يعني عدم كفاءة المراجعة، وبالتالي غياب المعلومات الصحيحة والهامة لأصحاب المصلحة في الشركة، مما يؤدي الى إلحاق الضرر بهم نتيجة اصدار المراجع لتقرير نظيف غير متحفظ، وتتمثل مسؤولية مراجع الحسابات بتقييم مدى ملائمة فرص استمرار الشركة، وهذا سوف ينعكس على شكل وثقة ومحتوى تقريره عند مراجعة القوائم المالية.

3- غياب الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة: أشارت بعض الدراسات الى ضرورة الإهتمام بالقضايا الأخلاقية والإلتزام بالسلوك المهني من قبل المراجعين، لأن ضعف الجوانب الأخلاقية يؤثر سلبا على موضوعيتهم واستقلاليتهم، فمن خلال الكشف عن أسباب انهيار شركة إنرون والتي أهمها عدم الإلتزام بقواعد وسلوك المهنة، أدى ذلك الى ظهور تساؤل حول مدى امكانية وجود معايير أخلاقية، يتم تبنيها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية لتحكم النواحي الأخلاقية والسلوكية للمراجعين.

4- انخفاض جودة المراجعة: اهتمت الدراسات الحديثة ببعد الجودة لعملية المراجعة على اعتبار أنها السبب في حدوث الأزمات المالية، سواء كانت الجودة على مستوى الفحص والتي تتأثر بدرجة استقلالية المراجع وطول علاقته بالعمل، أو الجودة على مستوى شركات المراجعة الصغيرة، وقد أكدت بعض الدراسات أن الفشل في عملية المراجعة تزيد في الشركات صغيرة الحجم، لهذا اتجه العديد من الباحثين للبحث في العلاقة بين جودة المراجعة وقدرتها على اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.

رابعا- اشكاليات مرتبطة بالمفاهيم المحاسبية:

حقق مجلس معايير المحاسبة المالية انجازا مميزا من خلال تقديمه لمشروع اطار العمل المفاهيمي، إذ يُعتبر قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، ويُمثل هذا المشروع بمثابة مجموعة من الأهداف والأسس المترابطة، فهناك اشكاليات ارتبطت بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، حيث أنّ لهذه المفاهيم تأثير جوهري على نوعية المعلومات المحاسبية في صدقها وتطابقها مع الحقيقة، ومن خلال الدراسات والأبحاث نجد أن هذه الإشكاليات قد ساهمت في ضعف وعدم ثقة المجتمع المالي بالقوائم المالية، مما أدى ذلك الى حدوث أزمات مالية عالمية وإقليمية (انهيار شركة إنرون 2002)، وأكدت الدراسات أنه هناك عدة طرق ووسائل يلجأ اليها مُعدي التقارير المالية، تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وطمس الحقائق بهدف التأثير على قرارات المستثمرين[1].

[1]- وريا برهان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 268.

خامسا- مشكلات الممارسات المحاسبية:

إن الممارسات المحاسبية غير السليمة حتى في وجود معايير مقبولة، ستوفر بيانات تؤدي الى قرارات غير سليمة تساهم في حدوث الأزمات المالية، ومن بين هذه الممارسات نذكر[1]:

1- التباين في درجة الإلتزام بتطبيق المعايير: فتطبيق المعايير الدولية غير مسموح به في الشركات المسجلة محليا في سوق المال في بعض الدول بينما مُلزمة في دول أخرى، وبوجود هذا الاختلاف تظهر حالات شديدة من الإختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، ناتج عن التباين في: القواعد المبدئية والأخلاقية المتبعة، المصطلحات والمفاهيم وتفسير للقواعد والأحكام وأسس التقويم والقياس والإعتراف...

2- عدم وضوح آليات التطبيق: بالإضافة الى الصعوبة والتناقض والتعقيد الذي ورد بالمعايير، نجد هناك عدم وضوح لآليات التطبيق، مما أدى الى ظهور هفوات وفجوات في الممارسات والسياسات المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، والتي استغلت في التلاعب بالبيانات المالية مما ساهم في حدوث الأزمات المالية.

3- تعدد الخيارات في الممارسات المحاسبية: فمعايير المحاسبة الدولية تركت للشركات أكثر من خيار ولمختلف المعالجات المحاسبية، مما أدى الى حدوث تباينا كثيرا في عرض أو عدم عرض لبعض البيانات، وكذلك وجود تباين في نتائج أعمال الشركات مما أدى الى صعوبة اجراء المقارنات من قبل المستثمرين.

سادسا- اشكاليات مرتبطة بسياسة إدارة الأرباح:

خلال السنوات الماضية تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة إلى العديد من الإنتقادات عن ضعف دور مراجع الحسابات في التقرير عن بعض ممارسات الإدارة، التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح أو إدارة الأرباح، بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتماشى مع توقعات المحللين الماليين، ولقد أدى إفلاس العديد من الشركات الأمريكية الكبرى إلى إثارة الجدل حول استخدام المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية بغرض إدارة الأرباح.

وعليه فان إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، من أجل تحقيق أهداف خاصة، ويمكن تشخيص **الإشكاليات المرتبطة بسياسة إدارة الأرباح** من خلال ما يلي[2]:

- التلاعب في الأرباح بطرق قانونية أو غير قانونية، أو مخالفة للمبادئ المحاسبية...؛
- تزايد الفضائح الأخلاقية؛ حيث توالت الفضائح المالية بدءا بالشركات الأمريكية (**Enron, Wordcom, Exerox**)، والتي هزت السوق المالي في الولايات المتحدة، بالإضافة الى تأثيرها على غالبية الأسواق المالية العالمية وما ترتب عنها من أضرار مادية أثرت على مساهمي تلك الشركات..؛

[1]- عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2]- نفس المرجع، ص19.

- استغلال الخيارات المحاسبية للتلاعب في الأرباح؛ فمعايير المحاسبة الدولية أصدرت العديد من الخيارات في المعالجات المحاسبية، مما يسمح لإدارة الشركات التلاعب في البيانات والتقارير المالية.

وعليه يمكن القول، أن مختلف ادارة الشركات بدأت بممارسة سياسة ادارة الأرباح مع بدايات القرن العشرين، هذا ما أدى الى افلاس وانهيار العديد من الشركات، فالفكر المحاسبي نشأ وتطور عبر عدة مراحل، إذ زاد الإهتمام به نتيجة لظهور أزمات في كبرى الشركات العالمية، مما أدى الى صياغة معايير ومبادئ محاسبية عالمية تضبط العمليات المحاسبية في مختلف الشركات، لتقديم معلومات محاسبية شفافة ودقيقة.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه الفكر المحاسبي في ظل الأزمات المالية

إن حدوث الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية في العقد الأخير من القرن العشرين والتي مست العديد من الشركات العالمية الكبرى، وما شهده الإقتصاد الأمريكي من انهيار مالي ومحاسبي في بداية الألفية الثالثة، كل ذلك أدى الى ظهور تحديات جديدة وتوصيات لمهنة المحاسبة والمراجعة، من أجل تجنب حدوث أزمات مالية مستقبلا، وكذا استرجاع ثقة المجتمع المالي في المعلومات المحاسبية.

فلقد أظهر الإقتصاد الأمريكي تحديات كبيرة لما شهده من انهيارات مالية ومحاسبية، حيث تميز بتطور كبير في الفكر والتطبيق المحاسبي، ومن بين **التحديات التي برزت لتجنب مثل هذه الأزمات** المالية نذكر:

1- صدور قانون **Sarbances-Oxley** في 30-07-2002 والمكون من القانونين: **Sarbances** و**Oxley**، حيث بيّن هذا القانون عدد من قواعد التحكم المؤسسي للشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية.

2- شكلت هيئة تداول الأوراق المالية سنة 2002 مجلس من القطاع الخاص لمراجعة مهنة المحاسبة وعرف بمجلس المساءلة العامة، وكان من بين اهتمامات هذا المجلس مراجعة جودة المعلومات المحاسبية[1].

3- قيام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بإعادة النظر في المعايير المحاسبية، كما تم تعديل بعض المعايير المحاسبية الأمريكية مؤخرا.

4- نظمت معايير المراجعة سلوك المراجع وأخلاق المهنة من جهة العلاقة المالية مع عميله، والعلاقة مع إدارة الشركة والعلاقات الشخصية والأتعاب وتضارب المصالح وغير ذلك، حيث يلاحظ تشدد هيئة الأوراق المالية الأمريكية واجراءاتها الرقابية على المراجعين والشركات، للتأكد من عدم وجود تضارب في المصالح.

5- التنظيم الحكومي للمهنة من حيث فعالية الإشراف وجودة العمل واستقلالية المراجع، وأن مراجع الحسابات يُعين من الهيئة العامة ويقدم تقرير المراجعة لها.

[1]- وريا برهان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص292.

6- تعتبر هيئة أوراق المالية أهم الجهات في الولايات المتحدة الأمريكية التي يعمل فيها عدد من المهنيين والخبراء، حيث تُصدر تعليمات محددة ومشددة للشركات لإتباعها، ويشمل ذلك معالجات محاسبية أشد من المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومتطلبات إفصاح شاملة وتقديم بيانات مالية فصلية وسنوية وغير ذلك.

7- اتباع نظام التحكم المؤسسي في الشركات، وهو نظام للتوجيه والإدارة والرقابة في الشركات، إذ يحقق أهداف الشركة ذاتياً دون أي تأثير، ويتطلب هذا النظام توفر عناصر رئيسية لنجاحه: عنصر **الشفافية** أي توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة، وعنصر **النزاهة** أي التعامل بإستقامة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة وفي إدارتها، بالإضافة الى عنصر **المساءلة** أي محاسبة المسئولين في الشركة عن تبعات أعمالهم واستخدام الأموال المتاحة لهم[1].

8- اصدر الإتحاد الدولي للمحاسبيين في 2005 المعيار الدولي لمراقبة جودة المراجعة، وذلك من أجل تعزيز الدور الذي تقوم به هذه المهنة، كما قام الإتحاد بتعديل لعدد من معايير المراجعة الدولية لتوضيح وتحديث الأسس التي يمكن أن تُبنى عليها المراجعة، بالإضافة الى كيفية تطبيق هذه المعايير.

9- الإلتزام بأخلاقيات المهنة؛ حيث أوضحت دراسات عديدة بأن الإتجاهات الرئيسية لتحسين مستوى جودة الآداء في مهنة المراجعة هو الإتجاه السلوكي والأخلاقي للمراجع، وبالتالي يجب على المراجع أن يكون على دراية بكافة التعليمات الموضحة بدليل آداب وسلوك المهنة، وتأكيدا على أهمية الجانب الأخلاقي في مهنة المراجعة، وتضمنت التعديلات التي جاء بها الاتحاد الدولي للمحاسبين تعديل المعايير الدولية الخاصة بدعم الممارسات الخاصة بأخلاقيات المهنة (التعديل الصادر في معيار المراجعة الدولي رقم 220)[2].

فبالرغم من حدوث العديد من المشاكل والأزمات المالية والمحاسبية في العديد من الشركات العالمية، إلاّ أنه هناك تحديات في الفكر المحاسبي في مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من أجل تفادي مثل هذه المشاكل مستقبلا، وكذا استرجاع ثقة المجتمع المالي في القوائم والتقارير المالية التي تعدها الشركة.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المواضيع المهمة، كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات بعمليات التحايل والتضليل في القوائم والتقارير المالية، من خلال استخدام أساليبها الخاصة لإظهار نتيجة النشاط بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل، ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المحاسبة الإبداعية

إن الفساد المالي الشائع في العديد من الشركات والمنظمات الدولية، يُشير الى أن الإدارة تستخدم المرونة المتاحة لها في اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها بما يحقق لها أهدافها، حيث هذه المرونة التي

---

[1]- ابراهيم خليل حيدر السعدي، **أثر الإنهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 20، العراق، 2009، ص ص: 15-17.

[2]- سعاد سعيد غزال، مرجع سبق ذكره، ص 336.

تتمتع بها الأساليب المحاسبية، تُوفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة، وهذه الممارسات في مهنة المحاسبة يطلق عليها اسم "**المحاسبة الإبداعية**".

أولا- نشأة المحاسبة الإبداعية:

تُعد نشأة المحاسبة الإبداعية خلال سنوات الثمانينيات، حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الأنجلوساكسونية، من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المفكرين المحاسبيين والتي تتجلى في النظرية الإيجابية للمحاسبة، كما يقول بعض الباحثين والمفكرين أنها قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح، وبهذا فقد كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات وأستمر الركود، وأُجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح "مبتدعة" على التصفية.

فتعود بداية ظهور المحاسبة الإبداعية الى عهد الثورة الصناعية وما رافقها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى (شركات الأموال)، التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، وما نجم عنها من انفصال الملكية عن الإدارة وحاجة هذه الأخيرة الى بيانات تفصيلية، مما أدى الى ظهور محاسبة التكاليف والتي تعتمد على نظام متطور للتكاليف الذي يساعد الإدارة في اتخاذ مختلف قراراتها الرشيدة، حيث اتسمت تلك المدة بضعف استقلالية المحاسب عن الإدارة، وكان المديرون هم أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، مما أثر ذلك على المحاسب بالإستجابة لرغبات الإدارة، إلاّ أن أساليب المحاسبة الإبداعية لم تتضح إلاّ في عقد الثمانينيات من القرن العشرين وما بعدها، خاصة بعدما واجهت العديد من الشركات تعثرات مالية بسبب الضغوطات التي كانت تعاني منها، من أجل تحقيق أرباح أفضل في الوقت الذي يصعب فيه تحقيق ذلك[1].

ونتيجة للتطورات التي صاحبت نمو مختلف المؤسسات والتقدم العلمي والأزمات المالية العالمية وما لها من آثار وتداعيات حالية ومستقبلية، أصبحت مختلف الشركات تسعى للحصول على رؤوس أموال كبيرة وكافية، من خلال أساليب علمية حديثة لم تكن موجودة من قبل، هذا ما أدى الى تطور علم المحاسبة وظهور تقنيات وأساليب جديدة في تطبيق سياسات المحاسبة، وفي ظل تلك التطورات زادت خبرات ومهارات المحاسب المالي، وظهرت ابداعاته في علم المحاسبة، وأصبح مُبدعا من خلال تفهمه وحل جميع المشكلات التي قد تواجهه[2].

وبالتالي، نجد أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات، بالإضافة الى إتباع المناهج والأساليب

---

[1]- زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب، **المحاسبة بين الإبداع والإبتداع**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة واسط، العدد 08، محافظة واسط، العراق، 2012، ص 06.

[2]- عادل رزق، **المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى امكانية تطبيقها في المصارف**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العدد 02، الأردن، 2011، ص 04.

العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، وهذا ما يدل أن هناك إبداعاً متواصلاً في المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه.

ثانيا– تعريف المحاسبة الإبداعية:

إن إحتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه الى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات، بدءا من اثبات العمليات وانتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية، حيث تنتقل البيانات بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والترصيد وإجراء التسويات الجردية وعرض النتائج في القوائم النهائية، إلاّ أنّ هذه الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة، بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية والتي يطلق عليها اسم "**المحاسبة الإبداعية**".

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار شركة (إنرون)، وتحميل شركة (آرثر أندرسون) مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة، مُستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي أظهرت البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح، كونها الشركة المسئولة على مراجعة حسابات شركة (انرون)[1]، حيث حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لإختلاف توجهاتهم، ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بُنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سوف نقوم بعرض بعض التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية كما يلي[2]:

- تعرف المحاسبة الإبداعية من وجهة النظر الأكاديمية بأنها: " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً، إلى ما يُرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها".
- وتُعرف بأنها:" العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".
- ويقدم **(Phillips)** مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن: "وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".
- ويعرفها**(Mulford)**: "أنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تُستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء بإتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

---

[1]– رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني، سوريا، 2010، ص 94.

[2]– علي محمود الخشماوي، محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقيق من ممارساتها ونتائجها**، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص07.

- ويصف **(Bambooweb Dictionary)** المحاسبة الإبداعية بأنها: "تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز بإستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة، للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم"، كما يُضيف **(Bambooweb Dictionary)** أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية، ولهذا الأمر فقد سُميت بالإبداع **(Creative)**، وبعض الأحيان يُطلق عليها مصطلحات: ابتداع، ابتكار**(Innovative)** أو مغامر**(Aggressive)**، ويُضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية أُستخدمت بجدية أكثر قصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات الشركات.

في ضوء قراءة ما جاء به الباحثين والكتاب، يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة.

ولكن يمكن النظر لمفهوم المحاسبة الإبداعية من ناحيتين معاكستين تماما، وهما[1]:

- **الناحية الايجابية:** وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.
- **الناحية السلبية:** وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام، وذلك من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية كما يلي[2]:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قُدرات مهنية مُحاسبية عالية، تُمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

---

[1]– بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012، ص 34.

[2]– محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر2009، ص 09.

ومنه يمكن القول، أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة، لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الشركة، حيث يستخدمها المحاسب المُبدع استناداً الى معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية، وذلك لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة، كما تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها الماليه ولا ترغب ادارتها في الإعتراف بالواقع، ويُطلق عليها بالإبداعية لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة، أي غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

إن تعثر العديد من الشركات العالمية خاصة، كان بسبب اتباع الممارسات المحاسبية الخاطئة من طرف الإدارة والمحاسب، وذلك في ظل العديد من العوامل التي ساعدت على استخدام تلك الممارسات، كل هذا من أجل تحقيق أهداف تخدم أطراف معينة.

أولا– العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، نذكر منها[1]:

1/حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية: وهذا يُؤثر في نوعية المعلومات التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية، وبالتالي التأثير في عملية اتخاذ القرار، إذ تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، مما يجعل الشركة باختيار الطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها.

2/حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات للوصول إلى أهدافها، مما يسمح للمحاسب المبدع من التلاعب عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو مُتحفظ، 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 بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا، فقد تُؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف معينة.

4/الغموض في القواعد المحاسبية[2]: إن التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي، غالباً ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وتهدف إلى تضييق الخيارات المتوفرة، فهي تترك انطباعاً لتوحيد الممارسات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية.

---

[1]– بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2]- Mathews, M.R and Perera, M.H.B , **accounting Theory and development**, 1th Ed ,Melson inc, Australian, 1991, p 230.

5/التقدم في التكنولوجيا و في أساليب الأعمال: إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل سريع، والمحاسبة كحقل معرفي اجتماعي تتأخر عن طرق الأعمال التي تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك التطورات، لم يكن هنالك أمام الممارسين المحاسبين خيارا سوى استخدام طرق المحاسبة الإبداعية، للمحاسبة عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال.

كل هذه العوامل وغيرها أدت الى ظهور المحاسبة الإبداعية وكثرة اللجوء الى استخدام ممارساتها، خاصة في الآونة الأخيرة، وما ترتب عنها من أزمات مالية في العديد من الشركات العالمية.

ثانيا– دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

لا شك أن ممارسة الحياة العملية تُحركها دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق أهداف معينة، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها الإدارة نحو حجم الأرباح المطلوب استهدافها، فتختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية بإختلاف مدى استقرار دخل الشركة، حجمها وربحيتها وهيكل أصولها، ...، بالإضافة الى العوامل والظروف الخارجة عن إرادة الشركة، والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية.

فهناك العديد من العوامل التي تُحفز على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، نذكر منها[1]:

1/التوافق مع توقعات المحللين الماليين: تقوم الشركات عادة بتقديم تقديرات الأرباح للمحللين الماليين والمستثمرين، وتقع بعد ذلك تحت ضغط لتلبية هذه التوقعات، هذا ما يجعل الشركة تقوم بإتباع ممارسات محاسبية خاطئة لتحقق أرباح قريبة من التنبؤات المستهدفة.

2/تفادي انتهاك اتفاقيات الدّين وتحجيم التكاليف السياسية: يُفرض الدائنون والمقرضون على الشركات المقترضة شروط معينة، لذلك قد تلجأ الإدارة الى المرونة المُتاحة لها لإختيار الطرق والسياسات المحاسبية، ووضع التقديرات للقيام بتصرفات معينة لإستيفاء الشروط الموجودة في عقد الدين وتحقيق أغراضها، وهذا ما يدل على ممارسة السياسات المحاسبية الخاطئة.

3/العمل على زيادة حوافز الإدارة: فعندما ترتبط حوافز الإدارة بأرقام الربح المحاسبي، فإن الإدارة تعمل من خلال الممارسات المحاسبية على تعظيم نصيبها من الحوافز.

4/تخفيض مخاطر التقلب في الدخل: ترتبط المخاطر بالتقلب في الدخل، فتحقيق الشركات لأرباح مستقرة نسبيا، يؤدي الى تقليل المخاطرة فيها وتزيد قيمة الشركة في المدى الطويل.

5/تخفيض الضرائب: تعمل العديد من الشركات خاصة العائلية على اتباع المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وعادة ما تستخدم عمليات الإندماج والشركات القابضة والتابعة، وذلك لتحويل الأرباح الى هذه الشركات، وبالتالي تخفي الضريبة على الأرباح في الشركة الأم.

[1]– طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108–11.

6/تخفيض مشاكل الآداء الضعيف: حيث تلجأ بعض الشركات الفاشلة الى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية كقناع لمشاكل آدائها الضعيف، وهذا ما قامت به شركة إنرون العالمية بتخزين وإخفاء الخسائر الضخمة التي حققتها.

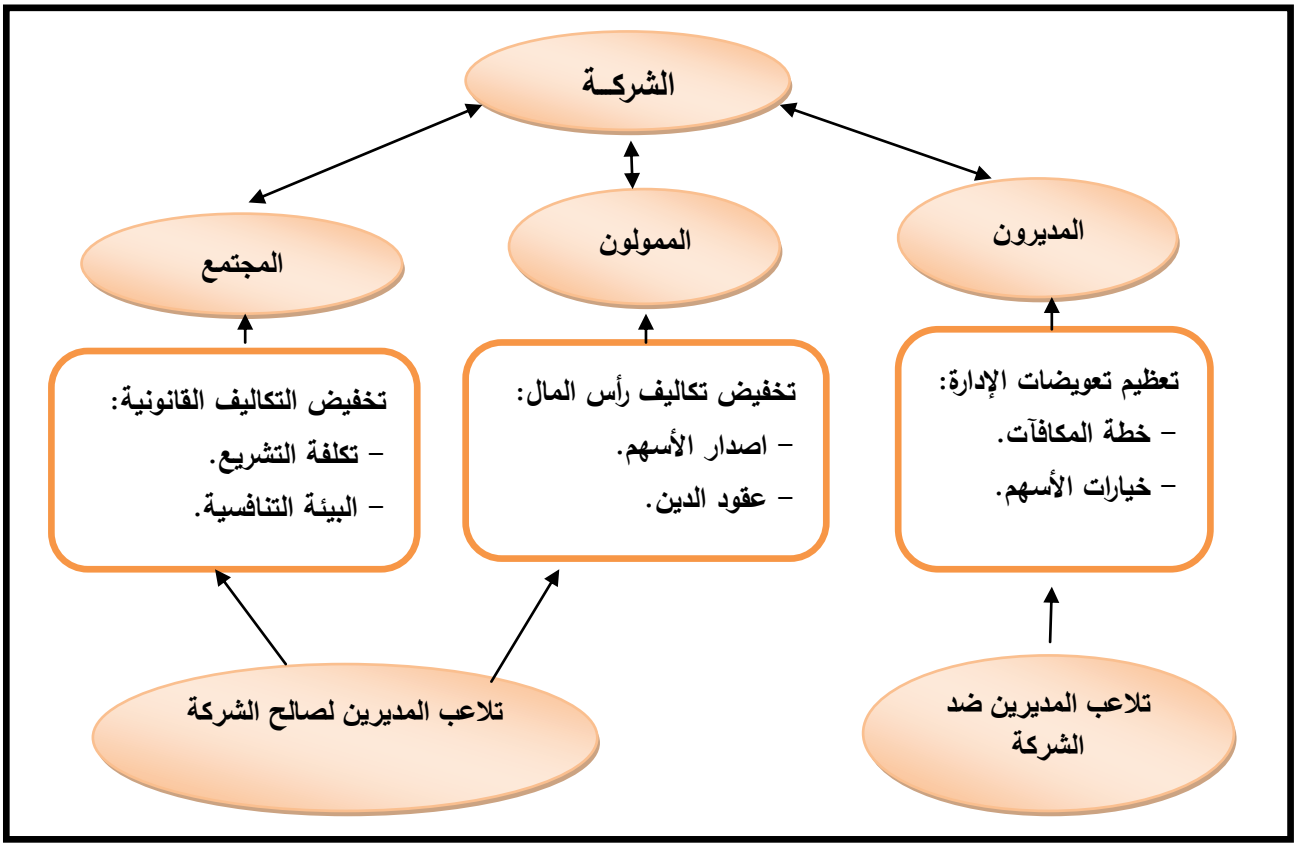
وهناك دوافع تشجع الإدارة أيضا على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بالرغم من عدم أخلاقيتها، منها[1]:

- ✓ التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات، ويمكن القول أن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة، حيث تطلب إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ الحصول على التمويل أو المحافظة عليه أو لزيادة الإقتراض من البنوك؛
- ✓ التلاعب الضريبي؛ عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الإقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء؛
- ✓ لغايات التصنيف المهني؛ وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها من الشركات التي تعمل في مجال العمل نفسه، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة؛
- ✓ التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية؛ حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- ✓ تحسين الآداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية، تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.

وقد أوضحت **Diana Balaciu** دوافع الإدارة من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب في حسابات الشركة، من خلال الشكل التالي الذي يوضح العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من تطبيقها، كما يلي:

[1]– بتول محمد نوري مجيد، **تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 96، العراق، 2013، ص 193.

شكل رقم (09): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 96.

من خلال هذا الشكل، نلاحظ أن الإدارة لا تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية إلاّ لأغراض معينة، بحيث تسلك سلوك أخلاقي في إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بتحقيق منافع ذاتية للإدارة، وهنا يكون الدافع انتهازي، كما يمكن أن تسلك الإدارة سلوك غير أخلاقي من خلال التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، لضمان استمرار وبقاء الشركة في سوق المنافسة، وهنا يكون الدافع هو كفاءة الشركة.

ومما سبق، نجد أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يتم استخدامها من خلال عدة أسباب ودوافع خاصة من جانب إدارة الشركة، حيث تلجأ الإدارة الى إستخدام أساليب عدة ومتنوعة في البيانات المالية المدرجة في القوائم المالية، لتُؤثر عليها وتحقق أهدافها، وهذا ما قد يؤثر بالسلب على الشركات وحساباتها.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية ونماذج قياسها

تُعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية، مجالاً للإختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن تُوفر المعلومات المفيدة لمستخدميها، على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، إلاّ أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها، يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بها، مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المعلن عنها.

أولا- أساليب المحاسبة الإبداعية:

تسعى جميع الشركات الى اظهار أفضل صورة لمركزها المالي للتعبير على مدى استقرارها الإقتصادي، ووفقا لذلك فقد تلجأ إدارة الشركة تحت ظروف تشغيلية معينة، الى الإختيار من بين القواعد المحاسبية الخيار الذي يؤدي الى الإفصاح الذي تراه مناسبا عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة.

ولقد تناولت العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية كأحد أساليب التأثير على القوائم المالية من عدة زوايا ، كما يلي[1] :

1/من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية: تُقسم أساليب المحاسبة الإبداعية الى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومع معايير المحاسبة والمراجعة، حيث تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يكون ذلك عمدا بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعاير.

2/من حيث نوع التأثير على القوائم المالية: تنقسم الى أساليب مؤثرة **على المضمون**، والمتمثلة في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم اعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التى تؤدي الى تعظيم الأرباح أو تخفيضها، كما تشمتل المحاسبة الابداعية على أساليب مؤثرة **على الشكل** والذي يُكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلابد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها.

3/من حيث طبيعة الأساليب: فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقة)، فقد أشارت بعض الدراسات الى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالإستثمار(بيع بعض الأصول الثابتة،_تخفيض بعض المصروفات الإختيارية مثل مصروف البحث، الاعلان،)...، ويُعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الإستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها، وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الشركة بتأجيل شراء بعض الأصول الى فترة زمنية لاحقة، لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية.

بالإضافة الى ذلك، هناك العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية نذكر منها[2]:

1/ أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها؛

[1]- عبد الرحمن مخيزيم، **دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية**، المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، ماي 2008، ص 13.

[2]- عادل رزق، مرجع سبق ذكره، ص 05.

2/ استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ؛ ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهتلاك، فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل، وتُتاح للمحاسب المُبدع الفرصة لأن يُخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم والتلاعب بالقيمة؛

3/ التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر خاصة في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية؛

4/ التلاعب في بعض بنود الميزانية واعتبارها بنود خارج الميزانية؛

5/ استخدام فكرة اضمحلال الأصول بُغية التلاعب في الدفاتر المحاسبية، وبالتالي التأثير على القوائم المالية؛

6/ التلاعب في تكوين نسب ومبالغ المخصصات، كمخصص المخاطر، مخصص الضرائب، مخصص التعويضات،...، حيث كل منهم يخضع لتقديرات الإدارة.

7/ التلاعب في الأرقام وفي شكل المستندات والدفاتر، بالإضافة الى اخفاء بعض البيانات والمعاملات المالية.

ومنه نجد، أنه يبدو واضحا أن أساليب المحاسبة الإبداعية تأخذ أشكالا متعددة ومعقدة نوعا ما، ولا يمكن اكتشافها إلاّ من خلال ذوي الإختصاص، إذ تُطبقها الإدارة في العديد من البيانات المدرجة في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، ....)، من أجل تحقيق أهدافها المسطرة والمخططة.

ثانيا– نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطرها:

على الرغم من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية قد تحقق منافع للوحدة الإقتصادية في الأجل القصير، إلاّ أنها قد تؤدي الى نتائج خطيرة في الأجل الطويل، نذكر منها[1]:

- **تخفيض قيمة الشركة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة في الأجل القصير من أجل التأثير على أرباحها، إلاّ أنها في الأجل الطويل يمكن أن تؤدي الى حدوث أضرار تمس بالكفاءة الإقتصادية للشركة.
- **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية.
- **اخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الابداعية على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في مستويات الإدارة الدنيا، هو إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا.

[1]– فيحاء عبد الخالق البكوع وآخرون، **انعكاسات الإلتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، العراق، 2013، ص 112.

- **العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** ففي السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها وتضليلها.

كما يترتب على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية العديد من **النتائج**، نذكر منها[1]:

- إن تضخيم أرباح الشركة وتحسين مركزها المالي بهدف جذب المستثمرين باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، يؤدي الى تضليل المستثمرين؛
- إن القوائم المالية التمهيدية لبعض الوحدات الإقتصادية لا تصور دائما حقيقة المراكز المالية للوحدات المدرجة في أسواق الأوراق المالية؛
- العمليات التي تتم فيها استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية عادتها تكون قصيرة الأجل؛
- تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى فقدان ثقة المستثمرين بإدارة الوحدة الاقتصادية وبسوق الأسهم.

فقي ظل التحديات والصعوبات التي تواجهها الشركات اتجاه الغير، كان هناك العديد من الدراسات والتجارب والخبرات المختلفة للمحاسبة الابداعية، نذكر بعض التجارب كما يلي:

1- أزمة الكساد الكبرى (1929-1933): انتكس المحاسبون بعد أزمة الكساد الكبرى (1929-1933)، حيث أفلست الكثير من المشروعات الصغيرة والمتوسطة، وسيطرت شركات أخرى عملاقة على السوق، واضطرت الشركات الصغيرة إلى الإقتراض لتغطية الفشل الذي كانت تمر به، وهذا سبَّب أعباء مالية إضافية على الإدارة، مما جعل الإدارة تضطر إلى إعداد قوائم مالية مضللة لإظهار الوضع الحالي، بأنه مُطمئِن حتى لا تخرج سريعاً من السوق، لكن بائت بالفشل، حيث أفلست العديد من المشاريع وألقى المساهمون اللوم على المحاسبين، على الرغم من أنهم كانوا يتبعون سياسات محاسبية كانت تُمليها عليهم الإدارة، وكانوا مجبرين على ذلك باعتبارهم كانوا موظفين فيها[2].

2- إنهيار أكبر شركة مراجعة في العالم (شركة آرثر أندرسون Arthur Andersen) و شركات الطاقة الضخمة (شركة إنرون Enron): في الآونة الأخيرة انهارت بعض الشركات العملاقة كشركة إنرون للطاقة **Enron**، وشركة آرثر أندرسون لمراجعة الحسابات **Arthur Anderson**، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة **Worldcom** للإتصالات وشركة **Parmalate** الأوروبية للأغذية، حيث تمكن المتلاعبون الذين تسببوا في الإنهيارات بإستغلال ضعف السياسات المحاسبية مما أثر بشكل سلبي على الإقتصاد العالمي.

فقد بينت إحدى الدراسات التي أجريت حول قضية إفلاس شركة الطاقة الأمريكية **إنرون** وأوضحت أسباب انهيار الشركة، والتي أدى إفلاسها إلى انهيار كبرى شركات المراجعة في العالم شركة **Arthur Anderso**، وذلك بعد ثبوت تورطها في قضايا التلاعب المالي لشركة **إنرون** ، وقد خلصت الدراسة إلى [3]:

---

[1]- بتول محمد نوري مجيد، مرجع سبق ذكره، ص 195.

[2]- عبد الرحمن المخيزم، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[3]- ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، جامعة الإسراء الأهلية، المجلد 10 ، العدد الأول، جامعة أربد، الأردن، 2006، ص 26.

- ✓ لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركتين تتعلق بوجود قصور في معايير المحاسبة أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين؛
- ✓ لقد كانت شركة المراجعة **آرثر أندرسون** تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة **إنرون** ، الأمر الذي جعل عملية الإنهيار سريعة؛
- ✓ القصور الواضح من طرف السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ وجود صعوبة كبيرة من قبل المراجعين والشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحوكمة بمفهومها الحديث.

من خلال ما سبق، نجد أن اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل العديد من الشركات، سيؤدي حتما الى الوقوع في مشاكل قد تؤدي الى افلاسها وانهيارها، وهذا ما حدث فعلا في كبرى الشركات العالمية (شركة إنرون وشركة آرثر أندرسون)، وما نتج عنه من فقدان الثقة في التقارير المالية وفي مهنة المراجعة أيضا.

ثالثا-نماذج قياس ممارسات المحاسبة الابداعية:

تُعد ظاهرة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة التي يتضمنها العديد من المشاكل التطبيقية، والتي يصعب تحديدها وإخضاعها للقياس الكمي بشكل دقيق، مما جعل بالعديد من الباحثين الي بذل الجهود للكشف عن هذه الممارسات وإيجاد قياس تقريبي لها.

وقد تناولت العديد من الأبحاث والدراسات موضوع المحاسبة الإبداعية، وركزت على استخدام الإدارة لجزء من المستحقات الكلية (**TOTAL ACCRUALS**) للتأثير على الدخل المعلن عنه، حيث تم تقسيم المستحقات الكلية الى قسمين: مستحقات إختيارية و مستحقات غير إختيارية، فقد عرّف (**YAARI RONEN&2008**) هذه المستحقات كما يلي[1]:

- **المستحقات غير الإختيارية:** هي المستحقات التي تنشأ عن المعاملات التي تتم خلال الفترة الحالية، والتي تعتبر ضمن الإجراءات الطبيعية للمؤسسة، والتي تتمثل في: مستوى آداء المؤسسة، استراتيجية عملها، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي والعوامل الإقتصادية الأخرى.
- **المستحقات الإختيارية:** وهي التي تنشأ عن المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها من قبل الإدارة بهدف إدارة الأرباح، وبالتالي فإن هذا النوع من المستحقات يكون مكشوفاً للتلاعب من قبل الإدارة.

فهناك عدة نماذج تستخدم لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، حيث يمكن تقسيمها الى:

[1]- بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح -دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية-**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، منشورة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، 2012، ص 65.

أولا-نموذج أثر المستحقات على الصناعة[1]: تم تطويره من طرف **(DECHOW & SLOAN)** سنة 1991، حيث يفترض هذا النموذج أن جميع المؤسسات التي تنتمي الى قطاع الصناعة أنها تتمتع بنفس التغيير في العوامل المحددة للمستحقات غير الاختيارية، و يعتمد هذا النموذج على استخدام تحليل الإنحدار للمستحقات غير الاختيارية كدالة في متوسط المستحقات الكلية لقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة، والميزة الأساسية لهذا النموذج تتمثل في أنه يمكن التمييز بسهولة بين المستحقات الإختيارية والمستحقات غير الإختيارية عن طريق الإعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويمكن صياغة نموذج الصناعة للمستحقات غير الإختيارية بالمعادلة التالية:

$$NDACijt / At-1 = B1 + B2 \text{ median } j(TACt / At-1)$$

حيث أنَ:

- **NDACijt:** المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة(i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
- **median j(TACt / At-1):** القيمة الوسطية للمستحقات الكلية خلال الفترة (t) منسوبة الى اجمالي الأصول في نهاية الفترة (t-1)، وذلك لجميع مؤسسات العينة والناشطة في نفس قطاع الصناعة (j).
- **B2،B1** : معالم النموذج خاصة بالمؤسسة، يتم تقديرها عن طريق تحليل معادلة الإنحدار لملاحظات فترة التقدير.

ومن عيوب هذا النموذج أنه يتجاهل إمكانية حدوث تغيرات كبيرة في المستحقات غير الإختيارية استجابة للظروف الإقتصادية العادية للمؤسسات التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، التي قد لا تعكس المستحقات الإختيارية التي تعبر عن المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة، مما يؤثر ذلك سلبا على دقة نتائج هذا النموذج.

ثانيا-نماذج أثر المستحقات الكلية: وتهدف هذه النماذج الى فصل المستحقات الكلية الى مستحقات إختيارية ومستحقات غير إختيارية، ثم يتم فحص أثر المستحقات الإختيارية للتحقق من وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز هذه النماذج نذكر[2]:

1-نموذج " HEALY 1985 ": ويُعتبر "**HEALY**" أول من طور نموذج المستحقات الكلية، حيث يقوم هذا النموذج على تقسيم المستحقات الكلية الى مستحقات إختيارية ومستحقات غير إختيارية، وقيمة المستحقات الإختيارية هي التي تحدد درجة ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث يتم حساب المستحقات الإختيارية المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول في بداية الفترة، ومقارنتها من سنة الى أخرى، وتختلف هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات كونها تتوقع حدوث

[1]- آلاء مهدي هادي، **العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذ (ميلر) في قياس إدارة الأرباح**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، منشورة، جامعة القادسية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق، 2017، ص 62.

[2]- بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 114-116.

ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال جميع فترات النشاط، كما تفترض هذه الدراسة أيضا ثبات أثر المستحقات غير الإختيارية من فترة لأخرى، والمعادلة التالية توضح نموذج "HEALY":

$$EDACit = TACit / Ait-1$$

حيث أنَ:

- **EDACit**: المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **TACit**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **Ait-1**: إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

بالرغم من أن هذا النموذج يُعد من أبسط نماذج قياس المحاسبة الإبداعية، إلاّ أنه قد وجهت له عدة انتقادات أبرزها افتراض ثبات المستحقات غير الإختيارية من فترة لأخرى، بينما هذه المستحقات تتأثر بتغير الظروف الإقتصادية للشركة، مما يؤدي الى وجود أخطاء كبيرة في القياس وبالتالي التأثير السلبي على دقة النتائج.

2-نموذج "DE ANJELO 1986": ويعتبر هذا النموذج تعديلا لنموذج "HEALY "، حيث يتم قياس المحاسبة الإبداعية عن طريق حساب الإختلاف بين المستحقات الكلية بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول في نهاية الفترة الأخيرة، بإفتراض أن التغير في المستحقات الكلية بين الفترة المالية الحالية والسابقة مساويا للصفر، وبالتالي عدم وجود المحاسبة الإبداعية في الفترة الحالية، وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر كلما دلَ ذلك على وجود المحاسبة الإبداعية، والمعادلة التالية توضح نموذج "DE ANJELO" لقياس المستحقات الإختيارية:

$$EDACit = (TACit – TACit-1)/ Ait-1$$

حيث أنَ:

- **EDACit**: المستحقات الإختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **TACit**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **TACit-1**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة(t-1).
- **Ait-1**: إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

أما المستحقات غير الإختيارية فيتم حسابها طبقا للمعادلة التالية:

$$NDACit = TACit-1 / Ait-2$$

حيث أنَ:

- **NDACit**: المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).
- **TACit-1**: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة(t-1).

- **Ait-2:** إجمالي أصول المؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-2).

ويُعد نموذج "DE ANJELO" كحالة خاصة لنموذج "HEALY " الذي يقتصر تقديره على المستحقات غير الإختيارية على مراقبة سنة سابقة، ويتشابه النموذجين في أن استخدام المستحقات الكلية للفترة المالية السابقة كمعيار لما يُمكن أن تكون عليه المستحقات غير الإختيارية المتوقعة في الفترة الحالية، حيث أن الفترة المالية السابقة التي تم استخدامها كمقياس للمحاسبة الإبداعية يمكن أن تحتوي على تلاعب معتمد من قبل الإدارة، ولقد تعرض النموذجين للعديد من الإنتقادات، إذ أنهما ينفيان أثر التغيرات الإقتصادية على المستحقات غير الإختيارية وافتراض ثباتها من فترة لأخرى، وأن مستوى المستحقات الإختيارية مساويا للصفر في فترة التقدير، وبالتالي تكون نتائج القياس غير واضحة وغير دقيقة، هذا ما جعل بالعديد من الباحثين الى إيجاد نماذج أخرى للقياس، غرضها تحسين النموذجين السابقين.

3-نموذج "JONSE 1991"[1]: من أجل تدارك النقص في النماذج السابقة، اقترح "JONSE" نموذج يخفف من إفتراض ثبات واستقرار المستحقات غير الإختيارية من فترة لأخرى، وقام بإدخال عاملين لتقدير المستحقات غير الإختيارية وهما: رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة، مع افتراض أنَ هذان العاملان أقل عرضة للتلاعب من قبل الإدارة، ويُعبر عن نموذج "JONSE" لقياس المستحقات غير الإختيارية بالمعادلة التالية:

$$NDACijt/Aijt\text{-}1 = \alpha1\ (1/Aijt\text{-}1\ ) + \alpha2\ (\ \Delta REVijt/Aijt\text{-}1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt\text{-}1)$$

حيث أنَ:

- **NDACijt:** المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) خلال الفترة (t).
- **Aijt-1:** إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
- **ΔREVijt:** التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) بين الفترتين(t) و(t-1).
- **PPEijt:** إجمالي الموجودات الثابتة للمؤسسة(i) كالعقارات والممتلكات والآلات...، التي تنتمي الى القطاع (j) خلال الفترة (t).
- **α1.α2.α3:** معالم النموذج خاصة بالمؤسسة، ويتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة **(α1.α2.α3)** من خلال استخدام معادلة الإنحدار لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$TACijt/Aijt\text{-}1 = \alpha1\ (1/Aijt\text{-}1\ ) + \alpha2\ (\ \Delta REVijt/Aijt\text{-}1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt\text{-}1) + eijt$$

[1]– آلاء مهدي هادي، مرجع سبق ذكره، ص 65

حيث أنَ:

- **eijt:** قيمة المستحقات الإختيارية للمؤسسة(i) التي تنتمي الى القطاع (j) خلال الفترة (t).

إن عملية قياس المحاسبة الإبداعية وفقا لهذا النموذج قد يؤثر سلبا على دقة النتائج، إذ أنه تم إنتقاده أيضا من خلال افتراض أن كافة الإيرادات (رقم الأعمال) تمثل المستحقات غير الإختيارية، في حين أن الإيرادات تضم المستحقات الإختيارية وغير الإختيارية، وكذا افتراض امكانية التحكم في الظروف الإقتصادية للشركة التي تُؤثر على المستحقات غير الإختيارية، من خلال إزالة أثر التغيرات التي تحدث في الايرادات والأصول الثابتة من المستحقات الكلية، مما يؤثر سلبا على دقة النتائج في عملية قياس المحاسبة الإبداعية.

4-نموذج"JONSE 1995" المعدّل[1]: لقد قام **"DECHOW & AL"** سنة 1995 بتطوير نموذج "**JONSE**" وتقديم نسخة معدلة له، من أجل التصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة، التي تؤدي الى تقديرات منحازة عند قياس المستحقات غير الإختيارية، والتي بدورها تؤثر على قيمة المستحقات الإختيارية، والفرق الوحيد بين نموذج "**JONSE** " والنموذج المعدّل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الإعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرَض للتلاعب بدلا من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال، ويُعبر عن نموذج "**JONSE**" المعدّل لقياس المستحقات غير الإختيارية بالمعادلة التالية:

$$NDACijt/Aijt-1 = \alpha1\ (1/Aijt-1\ ) + \alpha2[\ (\ \Delta REVijt-\Delta RECijt)\ /Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1)]$$

حيث أنَ:

- **NDACijt:** المستحقات غير الإختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) خلال الفترة (t).
- **Aijt-1:** إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) في نهاية الفترة (t-1).
- **ΔREVijt:** التغير في رقم أعمال المؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) بين الفترتين(t) و (t-1).
- **ΔRECijt:** التغير في رصيد حساب العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي الى القطاع (j) بين الفترتين(t) و (t-1).
- **PPEijt:** إجمالي الموجودات الثابتة للمؤسسة(i) كالعقارات والممتلكات والآلات...، التي تنتمي الى القطاع (j) خلال الفترة (t).
- **α1.α2.α3:** معالم النموذج خاصة بالمؤسسة.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة من خلال استخدام معادلة الإنحدار السابقة في نموذج "**JONSE**" لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع وليس من خلال معادة الإنحدار للنموذج المعدّل،

[1]-بوسنة حمزة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 117-118

والتعديل الوحيد يكون في ضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال الى التغير الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الإختيارية كما يلي:

$$TACijt/Aijt-1 = \alpha1\ (1/Aijt-1\ ) + \alpha2\ (\ \Delta REVijt/Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1) + eijt$$

وبالتالي فإن المستحقات الإختيارية يمكن حسابها وفقا للمعادلة التالية:

$$DACijt/Aijt-1 = TACijt/Aijt-1-[\ \alpha1\ (1/Aijt-1\ ) + \alpha2[\ (\ \Delta REVijt-\Delta RECijt)\ /Aijt-1) + \alpha3\ (PPEijt/\ Aijt-1)]]$$

يقوم هذا النموذج على افتراض أنَ كافة التغييرات في المبيعات الآجلة والتي تنتج عنها تغييرات مماثلة في الإيرادات في الفترة الحالية، هي ناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما يقوم هذا الإفتراض على أساس أنَ المحاسبة الإبداعية من خلال المرونة المتاحة في الإعتراف بالإيرادات من المبيعات الآجلة تكون أكثر سهولة من إيرادات المبيعات النقدية.

ويبقى نموذج" **JONSE** " **المعدّل** هو النموذج الوحيد القادر على التقدير الفعال للمستحقات غير الإختيارية، إذ أنه أصبح مقبول ومُعتمد في أغلب الدراسات الخاصة بقياس ممارسات الحاسبة الإبداعية بالمؤسسات.

المبحث الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية وعلى مهنة المراجعة

من المعروف أن مهنة المحاسبة تتأثر وتُؤثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها، حيث تشكل العمود الفقري لأية شركة تعمل بها، ويتركز دورها الأساسي بتحويل واقع الأموال وتسجيلها بشكل رقمي ضمن نظام تُستخدم مخرجاته بشكل أساسي من قبل أصحاب المصالح، لإتخاذ القرارات المختلفة، فإذا كانت مخرجات النظام المحاسبي تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر في الخصائص النوعية التي ينبغي أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، فستكون القرارات التي تُبنى عليها قرارات رشيدة وإلاّ فإن العكس صحيح، وقد تتسبب في مشاكل في غاية الخطورة، وهذا ما حصل نتيجة استخدام العديد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في كبرى الشركات العالمية، وأثرها الكبير على مصداقية قوائمها المالية، بالإضافة الى الأثر الكبير على مهنة المراجعة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتُعد مخرجات النظام المحاسبي، وتُمثل الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية، أما التقارير المالية فهي نتاج النظام المحاسبي، حيث يجب أن تحتوي على بيانات صحيحة ودقيقة وملائمة للعرض ومُعدة في الوقت المناسب، والهدف منها هو تقديم البيانات والمعلومات للمستفيدين لإتخاذ القرارات، وقد نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989 إطار

العمل لها بعنوان "إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية"، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الغرض من هذا الإصدار هو تقديم المفاهيم التي يستند إليها المستخدمين الخارجيين عند إعداد وعرض القوائم المالية.

أولا- الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:

يشمل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ما يلي:

1- أهداف القوائم المالية: توجد العديد من الأهداف للقوائم المالية نذكر منها[1]:

- ✓ الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تقديم معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية؛
- ✓ خدمة المستخدمين الذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات عن الشركة؛
- ✓ توفير معلومات مفيدة لأغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المحتملة للمستثمرين والدائنين؛

بالإضافة الى أهداف اخرى[2]:

- ✓ تزويد المستخدمين بمعلومات للتنبؤ بقدرة المشروع على تحقيق الأرباح ومقارنتها وتقييمه؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة في الحكم على قدرة الشركة على استخدام الموارد بفعالية لتحقيق هدفها الأساسي؛
- ✓ تقديم معلومات مفيدة عن العمليات بما يفيد في التنبؤ بقدرة المشروع على تحقيق الأرباح، ومقارنتها وتقييمها والإفصاح عن الفروض الأساسية المتعلقة بموضوع التفسير، التقييم، التنبؤ والتقدير.

ويبقى الهدف الأساسي للقوائم المالية، هو تقديم وتوفير معلومات لمختلف الأطراف ذوي المصلحة بالشركة، وذلك من أجل اتخاذ مختلف القرارات.

2- الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية: الفرضيات الأساسية هي ما يتم افتراضه عند إعداد القوائم المالية، حيث لا يمكن تصور إعداد قوائم مالية متضمنة لمعلومات مفيدة لأصحاب القرارات، إلاّ إذا تم إعدادها وفقا لهذه الفرضيات، وهي:

أ- الفرضية المحاسبية على أساس الإستحقاق: بموجب هذه الفرضية يتم الإعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية للفترات التي تتعلق بها[3].

ب- فرضية الإستمرارية: وتعتبر هذه الفرضية من أهم الفرضيات التي يتم التعامل معها، حيث يتم افتراض أن الشركة التي تُعد قوائمها المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية، مستمرة إلى أجل غير محدود، وبذلك يجب الإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة الشركة على الإستمرار من خلال الملاحظات، وكذلك الأسباب والظروف التي تجعلها غير قادرة على الإستمرار[4].

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 208.

[2]- ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي احمد كاجيكي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص 73.

[3]- يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 141.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 465.

3- الخصائص النوعية للقوائم المالية: وهي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم، والتي يجب أخذها بعين الإعتبار عند اتخاذ قرارات الإختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية، ولقد بين إطار العمل لإعداد القوائم المالية الخصائص النوعية باعتبارها الخصائص التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مقيدة، وهي:

أ- قابلية الفهم: حيث يجب تقديم معلومات مفيدة لكي يستطيع الأفراد ذو المعرفة المعقولة بالأنشطة الإقتصادية والمحاسبية فهمها والقدرة على استخدامها[1].

ب- الملائمة: أي أن تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار ولها دور في اتخاذه، سواء كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية عن نتائج الأحداث السابقة الحالية والمستقبلية، أو أنها تمثل تأكيدا أو تصحيحا للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعا، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، أما إذا كانت غير مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار[2].

ج- الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويُعتمد عليها المستخدمين كمعلومات تُعبر بصدق عما يقصد أن تُعبر عنه، أو من المتوقع أن تُعبر عنه، وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب توفر الشروط التالية: التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحيطة والحذر والإكتمال[3].

د- القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للشركة عبر الزمن لتحديد وتقييم مركزها المالي وآدائها، كما يجب أن يكون بإستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للشركات المختلفة[4].

ومنه حتى تستطيع المعلومات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها، ينبغي أن يتوافر فيها جملة هذه الخصائص النوعية الضرورية، التي تعتبر مهمة لضمان وتوفير معلومات يكون لها قيمة اقتصادية تساعد على تحقيق الأهداف.

4- مستخدموا المعلومات المالية وحاجاتهم منها: يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الإقتصادية على علاقاتهم بالشركات ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتمامهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، ويستخدم المعلومات الواردة في التقارير المالية أطراف عديدة أهمهم: الملاك، المقرضين، الموردين، المستثمرين المحتملين، الدائنين، الموظفين، الإدارة والعملاء... وغيرهم، هؤلاء أهم من يستخدم المعلومات المالية، ولكن يوجد مستخدمين آخرين كالمحللين الماليين والإقتصاديين والمستشارين والسماسرة ومسئولي البورصات والمحامين والسلطات الضريبية والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات العمالية وباحثي الأعمال وأساتذة الجامعات وطلاب البحث والعامة... [5]

---

[1]- ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[2]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 477.

[3]- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 78.

[4]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 471.

[5]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 36.

فمهما توفرت القوائم المالية على معلومات، إلاّ أنها تبقى دائما عاجزة عن تغطية كافة حاجات هؤلاء المستخدمين لإختلاف حاجاتهم وتنوعها، فهي تحوي على معلومات تفيد الحاجات العامة لهم جميعا.

ثانيا- القيود المتعلقة بالمعلومات المحاسبية:

لابد من احترام القيود التالية عند إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أنها تساعد على اصدار معلومات أكثر نفعا وخدمة لمتخذي القرارات، وتتمثل هذه القيود في[1]:

1- التوقيت المناسب: إذا حدث أي تأخير في تقديم التقارير، فإن المعلومة قد تفقد ملائمتها، لذا فإن الإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب.

2- الموازنة بين التكلفة والمنفعة: إن المنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات.

3- الموازنة بين الخصائص النوعية: لابد من التوازن المناسب بين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، وذلك من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

4- الصورة الصحيحة (العرض العادل): يجب أن تُعرض القوائم المالية بصورة صحيحة وعادلة، أي أن تمثل بعدالة المركز المالي والآداء، وكذا التغيرات في المركز المالي للشركة، إلاّ أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية بصورة عادلة و صحيحة.

ومما سبق، نجد أن هناك شروط ومحددات خاصة من أجل القيام بإعداد القوائم المالية في صورة صحيحة وصادقة، حيث يجب اتباعها حتى يتمكن مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية استخدامها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات القوائم المالية

نتيجة للمرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية، ومع وجود الحرية لإدارات الشركات في اختيار الطريقة والسياسة المناسبة لها، من خلال الممارسات البديلة المتعددة لتلك الطرق والسياسات، والتي تؤدى إلى مجموعة متباينة من البيانات والمعلومات المحاسبية، فقد ترتب على ذلك ظهور ما يعرف بالممارسات الإحتيالية للمحاسبة (المحاسبة الإبداعية)، فتغيير الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية، له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية وإفصاحاتها.

أولا- قائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي (الميزانية) تُعتبر من أهم القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة، نظرا لأهمية البيانات المالية التي تتضمنها سواء لأصحاب الشركة أو للمستفيدين منها، لذلك يجب أن تُعد بصورة صادقة وصحيحة ودقيقة لكي تُعبر عن المركز المالي الصحيح للشركة في تاريخ إعدادها.

[1]- Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales ,** édition Economica ,paris, France,1996, p p : 16,17

1- تعريفها: هي عبارة عن كشف يوضح مقدار الأصول المستخدمة ومصادر تمويلها، وهي قائمة تجميعية تُعبر عن أثر كل العمليات أو القرارات التي تمت حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي[1].

2- مزاياها: تُعتبر من أهم القوائم المالية التي تقوم بإعدادها الشركة، وهي تحقق الميزات التالية[2]:

- ✓ تقييم القدرة الإئتمانية للشركة بمقارنة إلتزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية، والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية الشركة لإلتزاماتها، وتساعد هذه النسبة في اتخاذ قرارات توزيع الأرباح؛
- ✓ التعرف على مدى قدرة الشركة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع؛
- ✓ التعرف على مدى اعتماد الشركة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية؛
- ✓ تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛
- ✓ القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي...؛
- ✓ بيان مدى إلتزام الشركة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ معرفة سياسات الشركة اتجاه استثماراتها المالية.

ومنه نجد أن قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية، والتي يعتمد عليها مختلف أصحاب المصالح، وذلك لما لها من مميزات هامة تساعدهم في اتخاذ مختلف القرارات.

3- أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة المركز المالي: ترتبط أهمية قائمة المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة، والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فالمنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تُقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والإلتزامات تُقيم بالتكلفة التاريخية، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي[3]:

- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الإعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الإعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كما يتم التلاعب في نسب الإهتلاك المتعارف عليها للأصول، بتخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

---

[1]- خالد وهيد الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 32.

[2]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص: 113-114.

[3]- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

– **الإستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

– **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات.

– **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة، بهدف تحسين سيولة الشركة.

– **الإستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مثل 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:** وتكون ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

– **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندًا من بنود سنوات سابقة.

كل هذه الأساليب وغيرها تستخدم في المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)، وذلك من أجل التلاعب والإحتيال لتحقيق أغراض خاصة.

ثانيا– قائمة الدخل:

وتُعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم المالية نظرا لأهمية البيانات المدرجة فيها، فهي تعطي صورة واضحة لأصحاب الشركة وللمستفيدين منها والذين لهم علاقة بعناصر الإيرادات والمصروفات والحجم لكل منها، مما يساعدهم في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة في المستقبل.

1– تعريفها: قائمة الدخل هي تقرير يوضح نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وذلك من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الفترة[1].

2– مزاياها: تحقق قائمة الدخل العديد من المزايا نذكر منها[2]:

[1]– هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في: المحاسبة المالية، التكاليف الإدارية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 48.

[2]– خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 120.

- ✓ التعرف على نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة؛
- ✓ التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل لوجود مكاسب / خسائر من العمليات غير المستمرة؛
- ✓ التعرف على كفاءة الإدارة في آدائها المالي، حيث يستخدم الربح كمقياس لقياس الآداء؛
- ✓ معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس هام التي يرتكز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- ✓ معرفة امكانية توزيع أرباح الملاك؛
- ✓ تعتبر نتيجة الأعمال التي تتضمنها قائمة الدخل من المؤشرات الرئيسية في تحديد أسعار السهم؛
- ✓ التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات الشركة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- ✓ التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.

ومنه نجد، أن لقائمة الدخل مزايا كبيرة، كونها توفر معلومات عن مختلف ايرادات ونفقات الشركة، ومدى مساهمة ذلك في تحقيق الربح أو الخسارة.

3- **أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة الدخل:** يتم التلاعب في قائمة الدخل من خلال الأساليب الآتية[1]:

- **تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك:** حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الإعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع، وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
- **تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما، بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تُعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه آداؤها سيئًا، وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.
- **نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة، فمن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها.
- **الإخفاق في تسجيلٍ أو تخفيضٍ غير ملائم للإلتزامات:** تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الإلتزامات بشؤون قضائية، أو الإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات.

---

[1]- 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 الإقتصادية الجامعة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، العدد27، العراق، 2011، ص 366.

- **نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:** إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل(مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات)، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل (مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يُحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل)، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

- **نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

- **المغالاة في تقييم مخزون آخر مدة:** تقوم الشركة خلال الفترة المحاسبية بشراء أو انتاج كمية من السلع بغرض بيعها، وفي نهاية الفترة المحاسبية تقوم بجرد أو حصر الكمية المتبقية بالمخزن، وتُمثل تكلفة هذه الكمية مخزون آخر المدة، وبخصم هذه الكمية من الكمية المشتراة أو المنتجة خلال المدة، يتم تحديد كمية وتكلفة البضاعة المباعة، ويقوم بعض المسئولين في بعض الشركات بالتلاعب في اجراءات جرد وتقييم المخزون آخر المدة، بهدف تضخيم قيمة المخزون (الأصل) وتخفيض قيمة تكلفة البضاعة المباعة (المصروف)، وبالتالي تضخيم الأرباح على غير الحقيقة، ويتم التلاعب من خلال ما يلي[1]:

- اعادة تغليف البضاعة التالفة وجردها وتقييمها على أنها بضاعة سليمة؛
- تحويل وهمي للبضاعة من المخازن الأصلية الى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها، وعدم تسجيلها بالدفاتر والسجلات المحاسبية كمشتريات وعدم تسجيلها كديون مستحقة للغير مقابل ذلك.

- **تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها:** تقوم الشركات ببيع جزء من منتجاتها بالأجل، وفي تاريخ البيع يتم تسجيل هذه المبيعات في حسابات المدينين، فإذا ما تبين في وقت لاحق أن بعض حسابات المدينين لن يُمكن تحصيلها، فإنه يتم تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتكوين مخصص لذلك، مقابل تحميل هذه القيمة التقديرية على المصروفات، حيث يقوم البعض بالتلاعب في هذه المخصصات بتخفيضها لتخفيض قيمة المصروفات المرتبطة بها، وبالتالي زيادة الأرباح غير الحقيقية.

فهذه الأساليب وغيرها يتم استخدامها من أجل القيام بعمليات الإحتيال والسرقة في الشركة، سواء كان ذلك عمدا أو اختياريا، مما يؤدي الى افلاس الشركة وانهيارها على المدى الطويل.

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مسئوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص: 75، 77.

ثالثا– قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

ألزم المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) أن تقوم الشركة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تُعتبر جزء من حقوق الملكية والتي لا تظهر في قائمة الدخل.

1– تعريفها: هي عبارة عن قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على حقوق الملكية خلال فترة محاسبية محددة عند بدء النشاط، وتتألف حقوق الملكية فقط من رأس المال، وبعد ذلك يمكن أن تزداد بأية زيادة قد تطرأ على رأس المال خلال حياة الشركة، كما أنها قد تنخفض نتيجة لنقص قد يطرأ عليها، وتزداد كذلك بالأرباح وتنقص بالخسائر المحققة نتيجة النشاط الإقتصادي خلال الفترة المحاسبية، وتنقص أيضا من خلال المسحوبات الشخصية التي يقوم بها صاحب الشركة أو أصحابها في شكل نقدية أو بضاعة[1].

2– مزاياها: تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية[2]:

- ✓ التعرف على حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- ✓ التعرف على التغيرات إلى تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- ✓ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الإستثمارات المتاحة للبيع.

فقائمة التغيرات في حقوق الملكية قائمة مهمة أيضا من القوائم المالية للشركة، كونها تبين التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية لمختلف المساهمين، وكذا المكاسب والخسائر التي يتم تحقيقها.

3– أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تُعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط 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، فجميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تُمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية[3].

ومنه نجد، أن قائمة التغيرات في حقوق الملكية كغيرها من القوائم المالية هي عُرضة لخطر ممارسات المحاسبة الابداعية، خاصة أنها تعتبر حلقة ربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، فهي معرضة لخطر السرقة والإحتيال من أجل تحقيق أغراض خاصة.

رابعا– قائمة التدفقات النقدية:

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والآداء والتغيرات في المركز المالي، والتي تُفيد العديد من المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم، حيث يتم تقديم المعلومات الخاصة بالتغيرات في المركز

---

[1]– خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 28.

[2]– خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[3]– محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المالي للشركة في قائمة منفصلة تسمى بقائمة التدفقات النقدية، وتُعتبر من أهم القوائم المالية، والتي تهدف إلى تحويل قائمة الدخل إلى قائمة للنقدية الواردة والنقدية الصادرة من الشركة للأغراض المختلفة.

1- تعريفها: هي إحدى القوائم الرئيسية المحاسبية التي تعتمد عليها الشركة، وهي تُمثل التدفقات النقدية الداخلية والخارجية من والى الشركة، كما أنها تُبين طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها، والتي تُعبر عن العمليات التي تقوم بها الشركة داخليا وخارجيا، وتدخل هذه العمليات ضمن الإطار المحاسبي والتي يقوم عليها بشكل كبير وأساسي[1].

فقائمة التدفقات النقدية هي قائمة مهمة أيضا في الشركة، تُبين التدفقات المالية من والى الشركة، أي طريقة حصولها وكيفية استخدامها.

2- مزاياها: تُحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية[2]:

- ✓ معرفة المركز النقدي للشركة؛
- ✓ بيان مدى قدرة الشركة على سداد الإلتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛
- ✓ بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية؛
- ✓ الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من الأنشطة التشغيلية؛
- ✓ تقييم قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها؛
- ✓ التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية؛
- ✓ مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين الشركات المختلفة، وفي الشركة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛
- ✓ التعرف على سياسة الشركة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها، وكذلك سياسات الشركة النقدية المختلفة فيما يتعلق بأسهم الخزينة والقروض (الممنوحة والمقترضة).

لقائمة التدفقات النقدية ميزات عديدة ومهمة في الشركة، حيث يعتمد عليها مختلف أصحاب المصالح من أجل معرفة مصادر أموال الشركة وكيفية استغلالها واستخدامها، وذلك من أجل اتخاذ مختلف قراراتهم.

3- أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية: تُعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية، من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية كما يلي[3]:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تُؤثر ولا تُغير في القيم النهائية.

---

[1]- حسين القاضي، مامون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 277.

[2]- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

[3]- حسن فليح، فارس جميل، مرجع سبق ذكره، ص 368.

– تستطيع الشركة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها، باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

– تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية (كتخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية)، وكذلك بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، حيث أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

– التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهماً تجارية، إذ يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادًا على فترة الإحتفاظ فيها.

ويمكن أن نستشهد بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، والتي كانت السبب في انهيار شركتي **(إنرون و وورلدكوم)**، والتي أُعتبرت أزمة ثقة عميقة أو أزمة أخلاقيات ناجمة من هيمنة الطمع والمصالح الخاصة، وقضايا تتعلق بالفساد والتحايل لتلك الشركات، ومن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم استخدامها في ذلك، نذكر[1]:

- لجوء الإدارة إلى تضخيم أرباح الشركة في العام الذي سبق انهيارها، خاصة مع فشل نظام الرقابة الداخلية من الناحية الأخلاقية والمالية، نتيجة للخداع والتآمر المستمر في المعلومات المحاسبية والمالية؛
- أوكل مجلس الإدارة مهمة مراجعة صفقات الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلاّ بمراجعة سطحية وسريعة لتلك الصفقات، كما أن عدم إفصاح مجلس الإدارة عن بعض المعلومات المهمة التي كان من الممكن أن يؤدي الكشف عنها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة؛
- قيام الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات، مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة، والتي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنودًا خارج الميزانية؛
- تصرف كبار مسؤولي الشركة بأسهمها، وذلك عن طريق استخدام المعلومات الداخلية والتي أنبأتهم بقرب انهيار الشركة، وبالتالي بيع أسهمها بأسعار جد مرتفعة، مما يعكس ذلك قضية المعلومات غير المتماثلة والمضللة بين من هم داخلها وخارجها؛

[1]– على محمود الخشاوي، محسن الناصر الدوسري، **دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة**، ديوان المحاسبة، الكويت، 2005، ص 24.

- التدليس في الممارسات المحاسبية بالتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة، والخدع المحاسبية للتغطية عن وضعيتها المالية المتدهورة، وذلك بما يتناسب وتوقعات المستثمرين في البورصة.

إن استخدام أساليب المحاسبه الإبداعية بمختلف أشكالها في مختلف القوائم المالية، سوف يؤدي بلا شك الى نشوء الأزمات الماليه في مختلف بقاع العالم، مما يؤدي أيضا الى فقدان الثقه بموثوقية وصدق القوائم المالية من قبل شرائح المستثمرين الحالين والمتوقعين.

المطلب الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على مهنة المراجعة

إن الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في تعزيز وتنمية الإقتصاد، هو دور مهم جداً خاصة في ظل التحديات والتغيرات الإقتصادية التي ظهرت على الساحة الإقتصادية المحلية والإقليمية والدولية، حيث أن مهنة المراجعة تُعد من المهن التي تُعتبر أداة رقابية فعالة في حماية الإستثمارات من الإنهيار، ولا شك أن الثقة في البيانات والتقارير المالية أمر ضروري للمجتمع وكل فئاته من مستثمرين ومقرضين وجهات تمويليه وغيرها.

لقد واجهت مهنة المراجعة العديد من الآثار التي ترتبت على عولمة الإقتصاد وأسواق رأس المال، وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، وزيادة الشركات متعددة الجنسيات وثورة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية، حيث يفرض ذلك على المحاسبين والمراجعين المهنيين البحث عن السبل الكفيلة بتحسين الخدمات المهنية، التي يقدمونها ليكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق تحسين نوعية التعليم المحاسبي والإعتماد على معايير على درجة عالية من الجودة، مع الإلتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني، والمزيد من الإستفادة من تطورات تكنولوجيا المعلومات، فإتجاه بعض الشركات إلى الإنفتاح العالمي أدى إلى تعقيد العمليات التي تقوم بها هذه الشركات، وتسبب في حدوث العديد من المشاكل والأخطاء، سواء المتعمدة أو غير المتعمدة، خاصة عند الإنتقال من التعاملات المحلية إلى التعاملات العالمية، وبالتالي أصبحت أساليب وإجراءات المراجعة الحالية غير قادرة على اكتشاف المشاكل المحاسبية، التي قد أثارتها هذه التغيرات، مما أثر على القيام بعملية المراجعة بالجودة المطلوبة، وبالتالي زيادة فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية[1].

وتُعد عملية الغش من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي والأكثر إثارة للجدل والضغوط التي تواجهها مهمة المراجعة، فالإنهيار الكبير للشركات العالمية في بداية الألفية الثانية، كان معروف بإنهيار السوق المالية، والذي كان نتيجة الغش الذي تسبب فيه المديرين والمسيرين، من خلال إخفاء بعض المعلومات، سوء استخدام الموارد المتاحة، ومحاولات التضليل وتدني أخلاقيات بعض ادارت المنظمات ومكاتب المراجعة، مما أدى إلى الحث والإهتمام بوظيفة المراجعة، وهذا ما دفع بمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين

[1]– سامح محمد رياض، **أثر التطورات الإقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الإحتيالية للمحاسبة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العددين الثالث والرابع، ديسمبر 2011، ص 65.

(IFAC) لبذل جهود كبيرة، حيث أصدر سلسلة من المعايير لتطوير مسؤوليات مدققي الحسابات(المراجع) للحد من الغش[1].

فلقد واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة فقدان الثقة والمصداقية، نتيجة تزايد الأزمات المالية والإقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر، نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك، بسبب عدم إعطاء المراجعين إشارات إنذار بخصوص تلك الشركات، مثل ما حدث في العديد من الشركات العالمية.

ومنه يمكن القول، أن المشكلة الجوهرية وراء أسباب حدوث الأزمات وإفلاس وانهيار العديد من الشركات العالمية، تكمن في نوعية المعلومات المحاسبية المعروضة، ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، وكذلك مدى وجود آليات قادرة على مراقبة صحة هذه المعلومات (المراجع)، لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال عرض معلومات وهمية هدفها التأثير على قرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح الشركة المتآمرة، وتُعتبر مهنة المراجعة مسئولة أيضا عن حدوث تلك المشاكل والأزمات في العديد من الشركات، من خلال تواطؤ المراجعين مع من لهم مصالح في الشركة، وبهذا فقدت مهنة المراجعة الثقة والمصداقية في تقاريرها، التي يقدمها المراجع لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة، خاصة بعد حدوث افلاس وانهيار كبرى الشركات العالمية في المراجعة (آرثر أندرسون).

المبحث الرابع: دور بعض الهيئات الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تُعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي عرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

المطلب الأول: الإتجاهات الحديثة لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

بعدما تبين مدى خطورة المحاسبة الإبداعية، لاسيما أنها قد تؤدي في بعض الحالات إلى انهيار كامل للشركة وعدم ثقة الشركات الأخرى في مكاتب المراجعة، كان لابد من استحداث وسائل للكشف المُبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمكافحة هذه الممارسات تُعتبر من الأمور الصعبة، وبالتالي على المهتمين في هذا المجال السعي وبذل الجهد باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفي حقيقة الأمر تهدف تلك الوسائل إلى إعادة الثقة للمستثمر في سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال تعزيز محاسبة الشركات، وعدم إعطاء الفرصة لإدارات تلك الشركات بالتلاعب في أرقام الدخل وموجودات الشركة.

[1]– أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

فأهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، نذكر ما يلي[1]:

أولا- لجنة المراجعة:

ظهرت فكرة **لجان المراجعة** في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك **(NYSE)** وهيئة سوق المال الأمريكية **(SEC)**، بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مُكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، تُكون مُهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** سنة 1967، جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

ومنه نجد، أن لجنة المراجعة تُعتبر من بين الأساليب والوسائل الحديثة التي تهدف الى الحد والقضاء على مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف الشركات.

ثانيا- حوكمة الشركات:

بعد الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين، والإنهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق، والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم، والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أُطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف بمفهوم "**حوكمة الشركات**"، وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها، ذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الإقتصاديات العالمية والمحلية، وقد تناولت العديد من الدراسات بخصوص الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات، ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاطئة، واكتشاف الأخطاء والغش، حيث تتمثل **أفضل ممارسات حوكمة الشركات** في[2]:

- تكوين أغلبية أعضاء مجلس إدارة من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛
- وجود لجنة مراجعة فعالة، حيث يكون لأغلبية الأشخاص فيها دراسة كافية بالجوانب القانونية والمالية؛
- وجود فصل بين رئيس مجلس الإدارة والعمل التنفيذي؛

[1]- علي محمود الخشماوي، محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق منها**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12-13.

[2]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 121.

- وجود وظيفة المراجعة الداخلية يتوفر فيها الإستقلال والإحترافية والمكانة المرتفعة في الهيكل التنظيمي؛
- وجود قنوات اتصال جيدة بين لجنة المراجعة وكل من إدارة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات والجهات الحكومية الإشرافية.

ومنه نجد، أنه بعد حدوث الأزمات المالية وإنهيار العديد من الشركات العالمية، أصبح لمفهوم حوكمة الشركات أهمية كبيرة في بيئة الأعمال، إذ تُمثل وسيلة وأداة مهمة في محاربة عمليات الغش والإحتيال، وكذا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمختلف أنواعها.

ثالثا– اختيار البدائل المحاسبية والحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:

حيث يجب خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة، أو تحديد الظروف التي يُمكن أن تُستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة، قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي الى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة، تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها، وستُجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء، وبالنسبة للحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، فيتم ذلك عن طريق ما يلي[1]:

- ✓ سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.
- ✓ أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات، فيجب عليها الإستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة، والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة أنه لا يعني من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلاّ في حال الضرورة القصوى، وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

مما سبق، نجد أن السنوات الأخيرة، قد شهدت تطورات هائلة في بيئة الأعمال، وظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما ترتب عليه إصدار العديد من المعايير المحاسبية وإتاحة بدائل كثيرة، يمكن أن يستخدمها المحاسبون للتلاعب في الأرقام التي تقوم الشركة بالتقرير عنها، ولهذا قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتخفيض في بدائل المعالجات المحاسبية، من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا الحد من سوء استخدام السياسات المحاسبية.

[1]– علي محمود الخشماوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص 12.

رابعا- يقظة وكفاءة المراجعين وتنمية الثقافة المحاسبية:

إن الوسيلة الأهم والأقوى للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكُفء والمُتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة، للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة، أما بالنسبة لتنمية الثقافة المحاسبية فتكون بين المستثمرين والمهتمين ومختلف مستخدمي المعلومات المالية، فوجود يقظة كبيرة وكفاءة عالية وثقافة واسعة للمراجع، كل ذلك يساعده على اكتشاف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

خامسا- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية، التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

سادسا- قانون ساربونس- أوكسلي[1]:

كان لإنهيار كبرى الشركات الأمريكية أثر سلبي على الإقتصاد الأمريكي، مما دعى الى ايجاد قواعد رسمية مكتوبة، ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة لمحاسبتها، وفي سنة 2002 صادق الكونجرس الأمريكي على قانون يسمى بقانون "**ساربونس- أكسلي**"، نسبة الى الأشخاص الذين وُكلت إليهم مهمة اعداد هذا القانون، وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونجرس).

وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المراجعين القانونيين، الذين يراجعون القوائم المالية للشركات العامة، كما أنه يقضي بوجوب انشاء لجنه للمراجعة في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريرا يسمى تقرير الرقابة الداخلية، ويؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن يُنفذ هذا النظام بفاعلية، كما يقضي القانون بتقديم المراجع القانوني للشركة تقريرا يسمى بتقرير فحص التأكيدات، يتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المراجع حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة، كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية أن تطالب الشركات المساهمة، الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وآداب مزاولة عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة.

ويتضمن قانون "ساربونس- أوكسلي" مجموعة من الأهداف الداعية الى النهوض بالبيئة المحاسبية، واكتساب واسترجاع ثقة المستثمرين، وتتمثل هذه الأهداف في[2]:

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية؛ حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية قبل اعتمادها ونشرها، بغرض التوصل الى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة،

[1]- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (سارينز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الجامعة المستنصرية، العدد 86، العراق، 2011، ص 08.

[2]- نفس المرجع، ص 17.

والتأكد من أنه لم يُحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة ؛

- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تُمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها ؛
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الإعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة، وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها؛
- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة ؛
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها؛
- التحقق من استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للمراجعة الداخلية في الشركة، ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها؛
- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الإستقلالية لمراجعي الحسابات الداخليين؛
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين، حيث تُفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء، وفرض اجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المراجعين.

بالإضافة الى **الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية** والحد منها نكر[1]:

- ✓ التركيز على استقلالية المراجع الخارجي مع إبقاء لجنة المراجعة غير مسئولة عن تحديد القوائم المالية أو ضمان تقرير المراجع الخارجي؛
- ✓ تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة؛
- ✓ مساعدة مجالس ادارت الشركات على التبصر والتحقق من الأمور التالية:
  - نزاهة القوائم المالية وتماشيها مع القوانين المنصوص عليها؛
  - أهلية المراجع الخارجي ومطابقته لمواصفات الإستقلالية؛
  - أهلية وكفاءة أداء وظيفة المراجعة الخارجية والداخلية.
- ✓ حصول لجنة المراجعة على البيانات الأولية من الإدارة، ولكنها لا تستطيع ربط تلك البيانات بحدود مسؤولياتها، أي أن اللجنة مسئولة مباشرة عن تعيين وملاحظة ومتابعة المراجع الخارجي، والذي يجب عليه تقديم تقاريره لها بشكل مباشر؛

[1]– ظاهر القشي، حازم الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 38– 39.

- ✓ تقييم تقرير المراجع الخارجي ولمرة واحدة على الأقل سنويا، والذي يشمل وصفا شاملا لإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة، وجميع الإستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل جهات حكومية لإدارة الشركة، وطبيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة الشركة خلال الفترة موضع التقييم؛
- ✓ مناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمراجع المستقل، وبما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح؛
- ✓ تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسئولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، إلاّ أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المراجعين الداخلين والخارجين حول الآلية التي تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات والتوجيهات الموضوعة من قبلها لتقليل تلك المخاطر؛
- ✓ مراجعة المشاكل المتعلقة بالمراجعة ومدى استجابة إدارة الشركة، حيث يجب على لجنة المراجعة وبشكل دوري، مراجعة المشاكل التي تعترض المراجعين الخارجين خلال عملهم، مثل المشاكل المتعلقة بالقيود المفروضة على عملية المراجعة، جميع الخلافات بينهم وبين إدارة الشركة...

ومنه نجد، أن المراجع الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة، فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع، إلاّ أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات، فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تُعتبر معايير المحاسبة الدولية إحدى الأدوات الأساسية التي تحظى بأهمية عالية من طرف المحاسبين والمهنيين في كل دول العالم، ولقد وضعت من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، لفهم مخرجات النظام المحاسبي وتحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق الدولي في الممارسات المحاسبية، وهذه المعايير تهدف إلى توفير معايير محاسبية عالمية، تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لجعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

حيث بدأت هذه المعايير في الظهور خلال سنوات السبعينات، وتأسست خلالها لجنة معايير المحاسبة الدولية **(IASC)** سنة 1972 من 09 دول، وخُضعت هذه اللجنة إلى إعادة الهيكلة سنة 2001 ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)**، هذا المجلس الذي يقوم بإصدار تقارير مالية عالية الجودة، من خلال العمل على تضييق نطاق البدائل المحاسبية من جهة، والتقارب مع مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، وذلك من خلال فحص ومراجعة الإختلافات بين المعايير الصادرة عن كل منهما

ومحاولة التقريب بينهم[1]، فعندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها، وتم تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، **كان يهدف الى**[2]:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الإقتصادية بالإتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة، تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛
- الأخذ بعين الإعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت، وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
- حدوث بعض التجاوزات والإستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير، عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير، والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق، فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات، وذلك لتفادي الإستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، **ومن أهم تلك التعديلات:**

- ✓ العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة الجديدة، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات، وعدم فتح المجال للإختيار بين عدة بدائل.
- ✓ إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويُعتبر هذا من أهم التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، الأمر الذي قد يستغله البعض في القيام بعملية التلاعب أو التحريف لبعض بنود التقارير المالية، بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

إن هذه التعديلات وغيرها لا تعني خلو معايير المحاسبة الدولية/ معايير التقارير المالية الدولية من المحاسبة الإبداعية، والتي نعني بها التحسينات الإيجابية في المجال المحاسبي.

فمعايير المحاسبة قد حددت أهداف المحاسبة بتوفير معلومات مفيدة ملائمة وخالية من التحيز لصالح مختلف الجهات، أي أن الأساس في عمل المحاسب هو عدم التحيز لأي من الأطراف عند إعداد القوائم المالية، وأن المرونة المتاحة للمحاسب باختيار الطريقة المحاسبية ضمن عدة بدائل، تُحمله مسؤولية اختيار الطريقة الأكثر ملائمة لطبيعة نشاط الشركة والوضع الإقتصادي، والتي تحقق مصالح الأطراف كلها.

المطلب الثالث: دور معايير المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نشأت مهنة المراجعة استجابة للحاجة الى الفحص الحيادي للمعلومات، وتتمثل مسئولية المراجع في أن يُبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وعدالة القوائم المالية.

---

[1]– طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 120.

[2]– يحيى محمد أبو طالب، **المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص: 205 - 215 .

فالمراجعة هي نشاط لتقليل المخاطرة في المعلومات، والتي تعني احتمال أن تكون القوائم المالية التي تنشرها شركة ما خاطئة أو مظللة، حيث على المراجعين الحرص على تجميع أدلة الإثبات عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وأن يكونوا على دراية بالأساليب المختلفة لتطبيق مبادئ المحاسبة، حيث أنه رغم مسئولية الإدارة في اعداد القوائم المالية، إلاّ أنّ وجود معايير مراجعة عالية الجودة، يساهم في زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش وممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ ينبغي على المراجع ألا يخضع لأي عملية ابتزاز من جانب الإدارة لتمرير ممارسات محاسبية خاطئة أو عدم تقديم إفصاحات عنها[1].

فيقوم المراجع بتقديم تقرير عن حسابات الشركة، حيث يُبين التقرير مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وقبل اعداد هذا التقرير لابد أن يتأكد من أنّ[2]:

- المبادئ المحاسبية المطبقة من طرف الشركة تُمثل المبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- أن مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة؛
- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات تُوفر معلومات كافية ومناسبة؛
- القوائم المالية تعكس وبشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية.

فالهدف الأساسي للمراجع، هو اعطاء المصداقية للتقارير المالية المُعدة من قبل الإدارة، إذ أن هذه التقارير يعتمد عليها مستخدموا المعلومات المالية في اتخاذ وترشيد قراراتهم، كما أن الهدف من المراجعة هو تمكين المراجع من ابداء رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية، وأنها أُعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، فقد أورد معيار المراجعة الدولي رقم **240** أمثلة عن الغش والتلاعب التي قد يستخدمها المحاسب، إذ بين هذا المعيار سوء استخدام الطرق المحاسبية.

وتجدر الإشارة الى أن معايير المراجعة الدولية اهتمت بموضوع الثبات في استخدام الطرق المحاسبية، وذلك لتفادي عمليات الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، وهذا ما يتم الإشارة إليه في الفقرة الأخيرة من ابداء الرأي في تقرير المراجعة، كما أن المعيار الدولي للمراجعة رقم **540** يهدف الى وضع معايير وتوفير ارشادات لتدقيق التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، وعلى المراجع الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في ظل الظروف المحيطة.

ونص المعيار الدولي للمراجعة رقم **315** على أن الرقابة الداخلية للشركة، تتضمن الإجراءات والسياسات التي تتبناها إدارة الشركة، لمساعدتها للوصول الى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفئة، والمتضمنة بالإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع أعمال الغش والتلاعب والتحريف، ودقة السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.

ومنه يمكن القول، أن وضع معايير المراجعة الدولية من طرف الهيئات المسئولة، أمر في غاية الأهمية بالنسبة لكافة المتعاملين مع المعلومات المالية للشركة (المساهمين، المستثمرين، المجتمع، المراجع

---

[1]– طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 121.

[2]– وحيد محمود رمو، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 30، العدد 89، العراق، 2008، ص ص: 241–243.

الداخلي والخارجي،...)، فالإلتزام بتطبيق هذه المعايير وقيام المراجع بمهامه بشكل مُتحيز ومُستقل عن الشركة، هذا يمنع من حدوث أزمات مالية ووضع الشركة في صورتها الحقيقية، بعيدا عن التلاعب والتحريف في معلوماتها الذي يهدف الى تحقيق مصالح خاصة.

المطلب الرابع: دور السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تشمل أخلاقيات المهنة المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن، إلى أن تم الإعتراف بها وأصبحت معتمدة، ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

أولا- أخلاقيات مهنة المحاسبة:

تلعب الأخلاق بصورة عامة وأخلاقيات الأعمال بصورة خاصة دور كبير في دعم كفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في منظمة الأعمال، وبالأخص على تقارير الآداء الإداري والآداء المالي والمحاسبي في منظمة الأعمال، فالسلوك الأخلاقي يُشكل العمود الفقري لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.

1- مفهومها: يتضمن السلوك الأخلاقي اختيار التصرفات التي تكون سليمة ومناسبة وعادلة، كما قد يكون سلوكاً سليما أو خطأ، وربما يكون مناسبا أو غير مناسب، كما أن القرارات التي تتخذها قد تكون عادلة أو غير عادلة، ومع أن الأفراد يختلفون دائماً في وجهات نظرهم حول معنى اصطلاحات القيم الأخلاقية، فإن هناك مبدأ عام يعتبر أساساً لجميع الأنظمة الأخلاقية، وهو الإعتقاد بأن كل عضو في أي جماعة يتحمل بعض المسؤولية من أجل خير ورفاهية غيره من أعضاء الجماعة، إذ أن رغبة الفرد في أن يُضحي بمصلحته الذاتية من أجل رفاهية المجموعة تكون بمثابة قلب التصرف الأخلاقي[1]، حيث تحدد **الأخلاقيات** حسب قانون **Lang man** بأنها: "دراسة طبيعة المبادئ الخُلقية والأحكام وأساسها، وكذلك مجموعة المبادئ والقيم، فضلا عن استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها"[2]، كما تُعرف بأنها: "مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التميز بين ما هو جيد وما هو سيء، وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي تتركز على مفهوم الصواب والخطأ في السلوك"[3]، فالأخلاقيات بصفة عامة هي عمل ما هو صحيح وتجنب ما هو خاطئ.

كما أن **أخلاقيات الأعمال** تُعرف على أنها: "الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شي ما، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ نسبيا، في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العُرف والقانون، والذي تلعب فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده"، أما **أخلاقيات المهنة** فهي: "مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب

---

[1]- كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 73.

[2]- سعد العنزي، مؤيد الساعدي، **أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد 01، العدد 03، بغداد، العراق، 2000، ص 102.

[3]- نجم عبود نجم، **أخلاقيات الإدارة في عالم متغير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2002، ص 19.

المهنة الواحدة، التي تستلزم من الموظف سلوكا معينا يقوم على الإلتزام، حيث تكون مراعاتها هي المحافظة على المهنة وشرفها، أما الإخلال بها هو الخروج عليها وعلى شرفها"[1].

أي أن أخلاقيات الأعمال هي المبادئ والمعايير التي تُعد مرجع للسلوك المطلوب لأفراد المهنة الواحدة، والتي يعتمد عليها المجتمع في تقييم أدائهم، أما أخلاقيات المهنة فهي مجموعة من القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية، التي يجب أن تُصاحب الإنسان في مهنته تجاه عمله، وتجاه المجتمع ككل وتجاه نفسه وذاته.

ومنه نستنتج، أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ والمعايير المتعارف عليها في مهنة المحاسبة، والتي تستلزم كل شخص محاسب بالإلتزام بسلوكه تجاه هذه المهنة، للمحافظة عليها.

2- معايير السلوك الأخلاقي للمحاسب: لقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات العالمية قواعد لآداب السلوك المهني لمهنة المحاسبة، ومن هذه الجهات: المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين **AICPA**، الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC**، ...، وأن معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها هذه المنظمات قد حققت بعض الجوانب الإيجابية في هذه المهنة، منها توحيد النظم المحاسبية في العالم (مفاهيمها، فرضياتها، مبادئها، التوضيحات والإجراءات التي تصدرها هذه المنظمات...)، بالإضافة الى تطور ثقافة المحاسبين ونشر الثقافة المهنية في كافة أرجاء العالم، وخلق معايير أخلاقية أكثر توازنا، وذلك لتحقيق الدقة والموثوقية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، مما يُعزز من العدالة والثقة في التقارير المالية، ولقد أكدت العديد من الدراسات على وجود العديد من المعايير الأخلاقية للمهنة، وتتمثل هذه المعايير في[2]:

أ-الأمانة والنزاهة: وتعتبر قيما أخلاقية أساسية يتميز بها الفرد، حيث يستمد الجمهور ثقته من اتصاف الفرد بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الإنحياز للمصلحة الشخصية، وأن يكون الفرد محل ثقة الزبون.

ب-الإستقلالية والموضوعية: ويقصد بها التحرر من أي مؤثرات غير مهنية في آداء المحاسب لعمله، ومراعاة توازن المصالح وأن يكون صادقا في عمله.

ج-العناية والثقة: وترتبط بتحسين العمل واتقانه، وما يتطلبه من الإستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على أكمل الوجه.

د-الإستقامة: وتُمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله، حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، ومنها:

- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها، وعدم التأثر بالآخرين؛
- بذل العناية الواجبة عند التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الملائمة والكافية؛
- التأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي؛
- حفظ أسرار الزبائن وعدم افشائها؛

---

[1]- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري، **اسهامات السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل)**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 114، العراق، 2013، ص 54.

[2]- نفس المرجع، ص 56.

- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تُؤثر على إستقلاله؛
- مراعاة كرامة المهنة وعدم عمل أي عمل يسئ للمهنة.

ومنه، فقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة هي مجموعة المبادئ والقواعد، التي تهدف الى تحديد الواجبات والمسئوليات المهنية والأخلاقية، والتي يجب على المحاسب اتباعها والعمل بها للمحافظة على شرف المهنة ورفع مستواها.

ثانيا– دور السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

عند استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الآداء، قد يتعرض المحاسب لضغوط من الإدارة لإظهار النتائج بغير حقيقتها، وتتوقف طريقة تعامل المحاسب مع هذه الضغوط على معتقداته وتكوينه الأخلاقي، وكذلك على مدى تأثره بردود الفعل السائدة في الوحدة الإقتصادية، فقد يواجه المحاسب من بعض العاملين أو المشرفين بسلوك مقبولاً من الناحية القانونية ولكنه غير مقبول من الناحية الخُلقية، في هذه الحالة قد يشعر بأنه مقبول، فإذا لم يكن الفرد مدعماً بمعتقداته وقيمه الأخلاقية، قد يجد صعوبة في مواجهة تلك الضغوط، لذا فإنه يقع على عاتق المحاسب مسؤولية أخلاقية تجاه نفسه والمحيطين به في الوحدة الإقتصادية، وذلك في ضرورة مراعاة أخلاقيات المهنة من جهة وأخلاقيات ذاتية من جهة أخرى.

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي سلوك مهني لا أخلاقي؛ أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب ثقة مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم (مثل التزوير، تغير السجلات، الإختلاس ، تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات...)، بالإضافة إلى عدم الإرتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الإنحياز لمصلحة معينة، عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والإستقلال المهني، فالتعمد سواء مع حُسن النية أو سُوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض؛ حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الإتجاه، خاصة أن معظم تصرفات الإدارة غالبا ما تتصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية، وهي[1]:

- أن يُحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة في أعمال غير مرغوب فيها؛
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.

[1]– بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39–42.

فلقد شهدت مهنة المحاسبة العديد من التطورات خلال السنوات القليلة الماضية، وذلك من خلال المحاولات التي تقوم بها المنظمات المهنية الدولية، وكذا اللجان المختلفة التي شكلها **AICPA** (لجنة **Cohen**، لجنة **COSO**، لجنة **Tread way**)، واللجان التي شكلها **IFAC** (لجنة التعليم، لجنة تكنولوجيا المعلومات، لجنة الأخلاق...)، فضلا عن المعايير الصادرة عن مجلس معايير المراجعة، وكذا الدستور الأخلاقي الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، لوضع مقومات العامة للحفاظ على جودة مهنة المحاسبة وغيرها...، ولعل أهم ما تهدف اليه هذه المنظمات، هو الوصول الى مهنة محاسبية إحترافية، قوامها الإلتزامات الأخلاقية التي يجب توافرها في المحاسب عند ممارسة مهنته، لأن مهنة المحاسبة تعتمد على الحكم الشخصي بسبب طبيعة الاجراءات المهنية، والتي تجعل المحاسب أمام اختيارات مؤيدة بمعايير، وذلك لإعادة الثقة في البيانات المالية[1]، ومن القوانين والتشريعات المستحدثة لتعزيز الجوانب الأخلاقية في الممارسات المحاسبية نذكر[2]:

1-تنسيق المعايير المحاسبية: قام مجلس **IASB** بإصدار قرارات تنص على وجوب تناسق وانسجام جميع المعايير المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية، لأن ذلك يساعد المستثمرون والمهتمين بالمعلومات المحاسبية في اصدار القرارات التي تكون قابلة للمقارنة.

2-قانون Sarbances-Oxley: حيث أُصدر ضمن مجموعة من القوانين الصارمة للسيطرة والتحكم بالشركات، ويهدف هذا القانون الى تعزيز المسؤولية المشتركة وتعديل وتجديد الممارسات المحاسبية الموحدة، كما يهدف الى تغيير وتعديل الإدارات ومراجعيها من أجل الحد من الإفصاح المحاسبي الإحتيالي.

3-حيادية المحاسبين وأخلاقهم المهنية: بسبب الفضائح المالية المتكررة وانهيار العديد من الشركات العالمية، أدى ذلك الى الشك في مهنة المحاسبة وفقدان ثقة أصحاب المصالح فيها، وذلك بسبب عدم مصداقية المحاسبين وإلتزامهم بالمفاهيم الأخلاقية للمهنة، ومن أجل استرجاع هذه الثقة واسترجاع سمعة مهنة المحاسبة، يجب على أصحاب هذه المهنة التغلب على هذا الضرر الناتج عن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبين، والإلتزام بالحيادية والصدق، ووضع قوانين أخلاقية موحدة في كل الشركات والإلتزام بتنفيذها، والحد من دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاطئة، وأن لا يكون هناك مرونة في السلوك الأخلاقي.

4-تعزيز استقلالية المراجع: إن استقلالية وظيفة المراجعة في الشركة يُعزز من كفاءة هذه المهنة، مما يعطي درجة عالية من الصدق والثقة للمعلومات المحاسبية للشركة، وبالتالي استرجاع ثقة أصحاب المصالح فيها.

ومنه يمكن القول، أنه يقع على عاتق جميع العاملين في مجال الإدارة والمحاسبة والمراجعة مسؤولية أخلاقيات الأعمال، فبالرغم من عدم تعرضهم وتحملهم لمسؤولية مباشرة تجاه المجتمع الذي يعملون فيه، إلاّ أنه يقع عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتمثل فيما هو أخلاقي، بغض النظر إن كان ينسجم مع معايير

[1]- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري، مرجع سبق ذكره، ص 62.

[2]- جمانة حنظل التميمي، عدي صفاء الدين البطاط، **تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة**، مجلة الإقتصاد الخليجي، رئاسة الجامعة، جامعة البصرة، المجلد 01، العدد 14، العراق، 2007، ص ص: 179-181.

الأعمال أم لا، فأخلاقيات العمل المحاسبي تتعلق بمجموعة المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة، والتي يتم من خلالها الحكم على التصرفات الشخصية للمحاسبين القائمين بأعمالهم في الوحدات الإقتصادية، والقضاء والحد من الممارسات الخاطئة في مهنة المحاسبة من أجل اكتساب ثقة الجمهور واسترجاع سمعة الشركة، خاصة بعد حدوث العديد من الفضائح المالية في العديد من الشركات العالمية.

خلاصة الفصل الثاني

زاد الاهتمام بالفكر المحاسبي نتيجة لظهور أزمات في كبرى الشركات العالمية، مما أدى الى صياغة قوانين ومعايير ومبادئ محاسبية عالمية تضبط العمليات المحاسبية في مختلف الشركات، لتقديم معلومات محاسبية شفافة ودقيقة، وبالرغم من مراحل التطور الذي مر بها الفكر المحاسبي الى يومنا هذا، إلاّ أنه هناك عدة اشكاليات أثرت على الممارسات المهنية المحاسبية وضعفت الثقة بالتقارير المالية، مما أدى الى حدوث أزمات مالية كبرى، فبالرغم من حدوث هذه المشاكل والأزمات المالية، إلاّ أنه هناك تحديات في الفكر المحاسبي في مهنة المحاسبة والمراجعة، من أجل تفادي مثل هذه المشاكل مستقبلا، واسترجاع ثقة المجتمع المالي في القوائم والتقارير المالية التي تعدها الشركة.

والمحاسبة الإبداعية عبارة عن استخدام أساليب أو طرق أو نظريات جديدة غير مألوفة، لتفسير أو حل مشكلة محاسبية تواجه الشركة، ويستخدمها المحاسب المبدع استنادا الى معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة، كما أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تُستخدم في المحاسبة الإبداعية، والهدف الأساسي منها هو تجميل صورة الدخل لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، مما سيؤدي حتما للوقوع في مشاكل خطيرة، وهذا ما حصل في كبرى الشركات العالمية، وبروز أثرها الكبير على مصداقية قوائمها المالية، بالإضافة الى الأثر الكبير على مهنة المراجعة.

وهناك العديد من الإتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها لجان المراجعة، حوكمة الشركات، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الأخرى.

الفصل الثالث:

دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

تمهيد

تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة المشكلات التي تعاني منها الشركات، والتي من أبرزها مشكلة الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية، وذلك من خلال مجموعة من الآليات تنقسم إلى آليات الحوكمة الداخلية وآليات الحوكمة الخارجية، فبسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها، يأخذ بعين الإعتبار جميع أصحاب المصالح في مختلف الشركات، إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وأنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، وأنّ لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري وحالات الغش والتلاعب في البيانات المالية الموجودة ضمن القوائم والتقارير المالي.

ومن خلال هذا الفصل سوف نجيب على السؤال التالي:

ما هو دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة على هذا السؤال، سوف يتم التطرق الى العناصر التالية:

المبحث الأول: دور لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: دور مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الرابع: دور المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: دور لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

يُعد التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى نشوء لجان المراجعة في الشركات، وكانت الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال العقود الثلاث الماضية، الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان المراجعة، على أن تُحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها، ويُنظر إلى لجان المراجعة بوصفها أحد العناصر المهمة في حوكمة الشركات، لحل المشاكل التي تعاني منها شركات الأعمال المختلفة.

المطلب الأول: ماهية لجنة المراجعة

ظهرت لجنة المراجعة وتطورت عبر الزمن وأصبحت لها أهمية كبيرة في الممارسات العملية، وحُظيت بإهتمام كبير في الوقت الحالي من مختلف الهيئات العلمية الدولية والإقليمية المتخصصة وكذا الباحثين، وهذا راجع الى الدور الذي تلعبه هذه اللجان في زيادة الثقة والشفافية في التقارير المالية، باعتبارها آلية من آليات الرقابة التي تعتمدها حوكمة الشركات.

أولا- نشأة لجنة المراجعة:

تشير البحوث والدراسات الى أن مفهوم لجنة المراجعة، تعرض الى تطور كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن، فقد ارتبط ظهور فكرة لجنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية (والتي تعتبر من أوائل الدول التي بادرت بتشكيلها) بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير سنة 1928-1929، وبعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة **Mckesson و Robbins**، التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك **(NYSE)** ولجنة تداول الأوراق المالية **(SEC)** بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين، تكون مهمتها تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه، والهدف من ذلك زيادة استقلاله في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، ففي سنة 1967 أوصى المُجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICP)** جميع الشركات العامة بضرورة انشاء لجنة مراجعة، تتضمن مسئوليتها ضرورة حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، ثم تلى ذلك العديد من الإصدارات للتقارير والتوصيات التي نصت على ضرورة إنشاء هذه اللجنة في مختلف الشركات الأمريكية، وقد حُظي تشكيل لجان المراجعة سنة 1972 باهتمام هيئة الأوراق المالية الأمريكية **(SEC)**، وبمطالبة الشركات بتشكيل لجان المراجعة والإفصاح عنها، وذلك لضمان التحكم ومساعدة إدارة الشركة[1]، وفي سنة 1978 أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية قرارا يُلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها في السوق، بإنشاء لجان المراجعة مُكونة من الأعضاء غير التنفيذيين، وفي سنة 1979 قررت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية ضرورة استخدام لجان المراجعة في الشركات المسجلة بالبورصة[2]، وفي

---

[1]- رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 99.

[2]- محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الأول، سوريا، 2010، ص 246.

عام 1987 أصدرت لجنة تريداوي **Treadway Committee** تقريراً يؤكد أهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين، وحدد هذا التقرير أن المسؤولية الأساسية للجان المراجعة يتمثل دورها في اكتشاف التلاعب والغش ومنعه في التقارير المالية، وفي سنة 1999 أصدرت لجنة بلو ريبون **Blue Ribbon Commette** مجموعة من التوصيات لزيادة أداء لجان المراجعة بما يهدف إلى زيادة جودة التقارير المالية[1]، وفي المملكة المتحدة صدر سنة 1992 تقرير لجنة كادبوري **Cadbury** الذي طالب بتشكيل لجان المراجعة المسجلة ببورصة لندن للأوراق المالية، أما في سنة 2002 فقد صدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون ساربينس – اوكسلي **Sarbons Oxaly Act**، الذي قضى بوجوب تشكيل لجان المراجعة في كل شركة عامة، للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وأن تُصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريراً بعنوان تقرير الرقابة الداخلية[2].

أما على مستوى الوطن العربي نعرض تجارب بعض الدول العربية في هذا المجال وهي تجارب حديثة نسبياً، فقد صدر في **المملكة العربية السعودية** قرار وزاري رقم (903) في: 1994/01/23، القاضي بأن تقوم كل شركة مساهمة بتشكيل لجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، ممن يتمتعون بمعرفة وخبرة بالقواعد المالية والمحاسبية تسمى لجنة المراجعة، أما في **الأردن** فقد كانت البداية سنة 1996، حيث ألزم البنك المركزي الأردني البنوك بموجب مذكرته (20720–68) بتشكيل لجان مراجعة من بين أعضاء مجلس الإدارة، وبناء عليه صدر سنة 2000 قانون البنوك رقم (28)، الذي أصبحت بموجبه البنوك مُلزمة بتشكيل لجان مراجعة من قبل الأعضاء غير التنفيذيين، أما في سنة 2008 فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات ألزمت بموجبها مجالس الإدارة بتشكيل لجان المراجعة وحددت مهامها وصلاحياتها، أما في **سورية** فقد صدر القرار رقم (3943) في: 2008/06/08 عن الحكومة السورية، المُتضمن تعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد تضمن في المادة (16) منه، بأنه يتوجب على مجلس إدارة الشركة تشكيل لجنة مراجعة كما حدد مهامها وصلاحياتها، وفي: 2008/06/29 أصدرت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القرار رقم (31) المتضمن نظام الممارسات لإدارة الشركات (آليات حوكمة الشركات المساهمة)، حيث ورد في المادة (12) منه، بأنه يتوجب على مجلس الإدارة أن يصدر قراراً بتشكيل لجنة مراجعة من أعضائه غير التنفيذيين، كما تضمن القرار في الفصل الخامس منه ضوابط تشكيل لجنة المراجعة وصلاحياتها ومهامها[3].

بالإضافة الى العديد من دول العالم التي اهتمت بلجنة المراجعة، وأصدرت تقارير وتوصيات تؤكد على ضرورة انشاء هذه اللجنة في مختلف الشركات والمؤسسات، لما لها من دور كبير في اعداد القوائم المالية وزيادة استقلالية المراجع الخارجي، ولحل المشاكل التي تواجهها مختلف الشركات.

[1]– رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2]– محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، ص 246.

[3]– رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 100.

ويتضح لنا مما سبق أن تكوين لجان المراجعة كان نتيجة لحالات الإفلاس والانهيارات التي عرفتها الشركات والبنوك، حيث دعت الحاجة لحماية المساهمين والمستثمرين بإصدار الهيئات المختصة لقرارات أو تقارير، تؤكد على ضرورة تكوين لجان المراجعة على مستوى الشركات لتقوية الرقابة، وبالتالي الوصول إلى تقارير مالية غير مضللة، بالإضافة إلى ترشيد قرارات الإدارة ومحاربة كل ماله علاقة بالفساد الإداري والمالي.

ثانيا– تعريف لجنة المراجعة:

لا يوجد تعريف موحد للجان المراجعة نظرا لمسئولياتهم التي قد تختلف من شركة الى أخرى، إلاّ أننا سنقوم بعرض مجموعة من التعاريف المتعلقة بها، وهي:

- عرفها **المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين** أنها: "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذين، وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة أعمالهم وعلاقتهم مع الإدارة، ولفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية"[1].
- وعرفها **القانون البنكي الفرنسي** على أنها: "تُمثل الوسيط بين إدارة الشركة ومحافظي الحسابات والمراجعين الداخليين، فهي تُشكل مجموعة عمل تسمح لمجلس الإدارة من تنظيم نقاشه، بتوكيل بعض الأعضاء بإعداد التقارير حول المسائل الكبرى".
- كما عرفها **FREDERIC** على أنها: "لجنة مكلفة نظريا بمهمتين أساسيتين هما:

– ضمان تنظيم وسلامة وملائمة نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

– الإهتمام بطريقة انتاج المعلومات المالية من قبل الشركة، واقتراح أساليب تحليل هذه المعلومات في اطار المحافظة على الصورة الصادقة في ظل عرضها على المستثمرين"[2].

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن لجنة المراجعة هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، أعضائها غير تنفيذيين ولديهم درجة عالية من الإستقلالية والخبرة في مجالي المحاسبة والمراجعة، مسئوليتها تتعلق بمراجعة عملية اعداد التقارير المالية ومراجعة عملية المراجعة الداخلية والخارجية، وفحص نظم الرقابة الداخلية بالشركة، وكذا تعيين المراجع الخارجي وكل ما يتعلق به.

و **للجنة المراجعة سمات** التي تتمثل في[3]:

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة؛
- لجنة مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين؛
- لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة؛

---

[1]– جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص76.

[2]– صديقي مسعود، **نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص164، منشورة.

[3]– رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 102.

- تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة؛
- هناك تداخل بين مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية؛
- تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية؛
- تهدف إلى حماية حقوق المساهمين.

أما **أهداف لجنة المراجعة** فتتمثل في[1] :

- ✓ السعي الى البحث عن الصورة الصادقة للمعلومات المالية؛
- ✓ تأمين الأموال والحد من التلاعب والغش والأخطاء داخل الشركة؛
- ✓ الوقوف على نزاهة وتأهيل أعضاء الإدارة، والسهر على إلزام الإدارة بتطبيق القوانين المختلفة؛
- ✓ تعيين المراجع الخارجي وفك النزاعات بين الإدارة والمراجع الخارجي والداخلي؛
- ✓ السهر على تحسين نوعية نظام الرقابة الداخلية وكذا تأهيل طاقم المراجعة الداخلية؛
- ✓ الحث على الإلتزام بأخلاقيات المهنة بالنسبة للمراجعين؛
- ✓ تفصيل تطبيقات قواعد حوكمة الشركات.

ومنه يمكن القول، أن لجنة المراجعة تعتبر لجنة مهمة داخل أي شركة، إذ أنها تُمثل الوسيط بين مجلس الإدارة والوظائف الأخرى في الشركة (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية،...)، كما أن وجودها يضمن سلامة نظام الرقابة الداخلية والمعلومات المالية للشركة، وبالتالي فهي تهدف الى تحقيق المصداقية في المعلومات المحاسبية، وكذا الحد من عمليات الإحتيال والغش والتلاعب داخل الشركة.

ثالثا- عوامل ظهور لجنة المراجعة:

إن فكرة انشاء لجنة المراجعة لم تكن وليدة القدم، بل هي وليدة الحاجة الحديثة المرتبطة بالظروف الإقتصادية المالية الجديدة، التي عرفها العالم خاصة الدول الرائدة في مجالي المحاسبة والمراجعة، وبالتالي نجد هناك العديد من العوامل التي أدت الى ظهور فكرة تكوين لجنة المراجعة، أهمها[2]:

- تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك وتزايد حالات الغش والتلاعب، ورغبة الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- زيادة الضغوط من طرف مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة؛
- التناقض الموجود بين المراجع الخارجي وبين إدارة الشركة، خاصة في مجال المحافظة على استقلالية المراجع الخارجي لإبداء الرأي الفني المحايد، فوجود لجنة المراجعة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي تدعيم الثقة في عملية اعداد القوائم المالية ومراجعتها؛

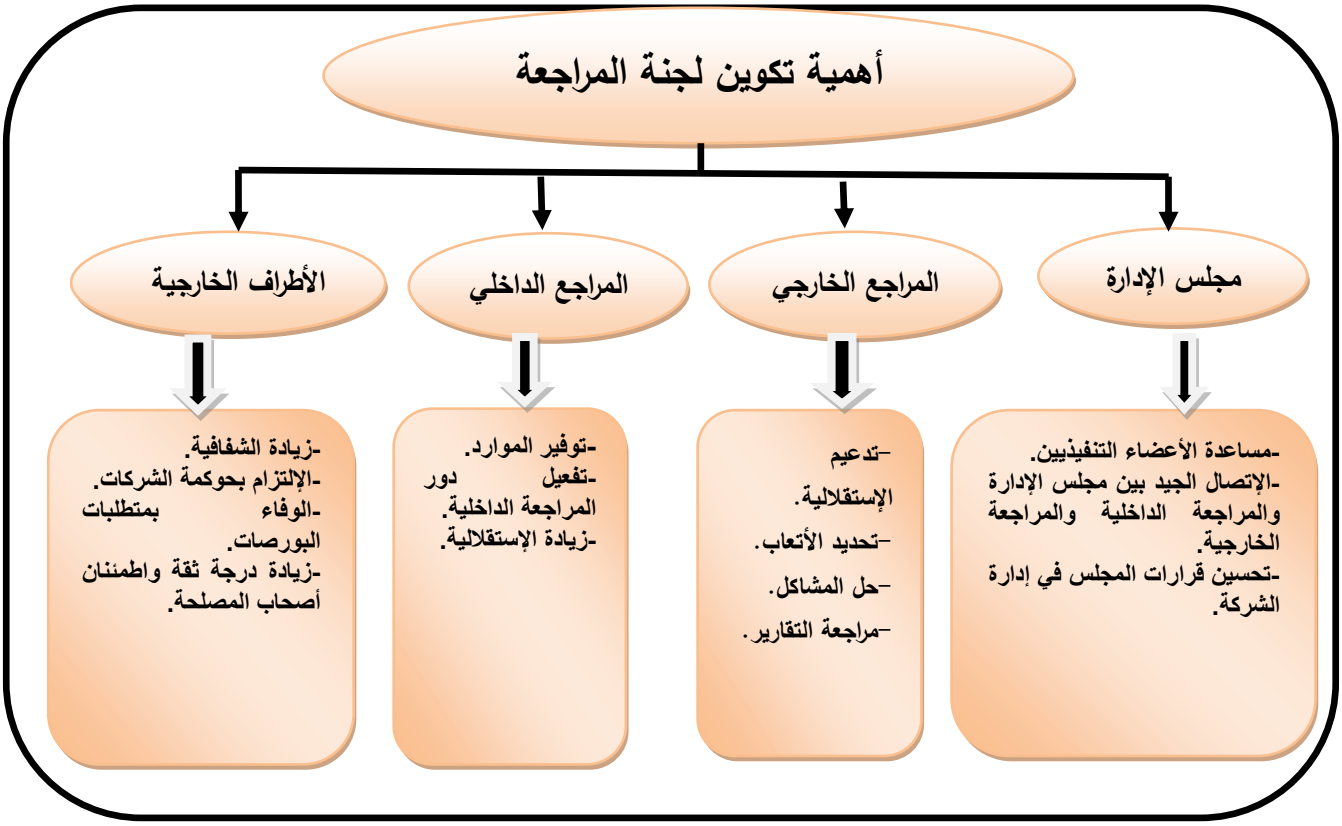
[1]- صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص165.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، ص313.

- وجود لجنة مراجعة يحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية؛
- حاجة أصحاب المصلحة في الشركة الى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة.

كل هذه العوامل وغيرها أدت الى زيادة الإهتمام بلجنة المراجعة، حيث كانت الإنهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية، الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات (الدولية، الإقليمية والمحلية) للمطالبة والتوصية بتشكيل لجنة المراجعة، وذلك من أجل مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، بالإضافة الى كونها حلقة وصل بين المجلس وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، فتشكيلها في الشركة يُعتبر أمر ضروري نظرا للأهمية التي تتمتع بها، وذلك من خلال المنافع التي تقدمها لكافة الأطراف المعنية بالشركة (مجلس الإدارة، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي وأصحاب المصالح)، والشكل التالي يوضح أهمية تشكيل لجنة المراجعة في الشركة:

شكل رقم (10): أهمية تشكيل لجنة المراجعة.



المصدر: حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد 01، سوريا، 2008، ص 258.

من خلال هذه الشكل نلاحظ، أن لجنة المراجعة وظيفة مهمة في الشركة، سواء بالنسبة للأطراف الداخلية (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية) أو بالنسبة للأطراف الخارجية (المراجعة الخارجية، أصحاب المصالح)، وذلك من خلال الخدمات والمنافع التي تُقدمها لكافة الأطراف المعنية بالشركة، بحيث هناك مجموعة من القواعد والمعايير التي يجب اتباعها من أجل تشكيل لجنة مراجعة تكون بصورة صحيحة، يكون

هدفها الحد من عمليات الإحتيال والتلاعب والغش بحسابات الشركة، وكذا نشر معلومات صادقة وصحيحة وموضوعية لجميع أطراف الشركة، من أجل اتخاذ مختلف قراراتهم.

المطلب الثاني: ضوابط تشكيل لجنة المراجعة من منظور حوكمة الشركات

تُعد لجنة المراجعة من أهم اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، فهي مُكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (مستقلين)، حيث كلما كانت اللجنة المُشكلة مُكونة من أعضاء مستقلين، كانت فاعلة كآلية من آليات حوكمة الشركات في إجراءات التقارير المالية وتكون أكثر استقلالية، فعملية اختيار أعضاء اللجنة من أهم القضايا التي تواجه مجلس الإدارة، إذ أنه يجب خضوع عملية اختيار أعضاء اللجنة إلى مجموعة من الضوابط (المعايير) لتؤدي عملها بكفاءة وفاعلية، ولقد استقر رأي مُعظم الكتاب والباحثين على ضرورة توافر هذه الضوابط عند تشكيل لجنة المراجعة في أي شركة، حتى تؤدي أعمالها بكفاءة وفاعلية، وتسهم إيجابياً في تفعيل آليات حكومة الشركات، ويمكن بلورة تلك الضوابط على النحو التالي[1]:

أولا- توافر الخبرة والمهارة وتكاملهما في أعضاء لجنة المراجعة:

نتيجة لتعقد الأمور المالية وتعقد هياكل رأس المال وممارسة المحاسبة الإبداعية في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة، يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة المراجعة من الأشخاص الذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة، لذلك على كل مجالس الإدارة في الشركات أن تُحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والمراجعة، والخبرة في الشؤون القانونية للشركة، ويجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال الشركة والمجال الذي تعمل فيه، فتوافر الخبرة لأعضاء لجنة المراجعة ضروري، لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.

ثانيا– تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة:

يعتمد عدد أعضاء اللجنة على حجم مجلس الإدارة وحجم الشركة، فمن الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة، بحيث يكفي هذا العدد ليحقق مزيجا من الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم المهام ونوعيتها التي تقوم بها اللجنة، والتي تختلف من شركة إلى أخرى، ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تُحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويُعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق أن يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء.

ثالثا– استقلال لجنة المراجعة:

تُعد لجنة المراجعة من أبرز اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها إلى مجلس الإدارة، وهي عبارة عن حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، ومن الضروري عدم قيام أعضاء لجنة المراجعة بأي عمل من أعمال

[1]– محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 250– 252.

الإدارة التنفيذية، وذلك لتحقيق الموضوعية والإستقلال في أداء أعمالها، ومن الأمور التي يجب مراعاتها لتحقيق الإستقلالية، نذكر:

- ألاّ يكون من موظفي الشركة أو احدى الشركات التابعة لها؛
- ألاَّ يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة؛
- ألاَّ يكون أحد أقاربه موظفاً تنفيذياً داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها؛
- ألاَّ يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

رابعا– إدراك لجنة المراجعة لدورها في حوكمة الشركات في الشركة:

يتعين على أعضاء لجنة المراجعة أن تدرك جيداً دورها الإيجابي في حوكمة الشركات من خلال:

- تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغير المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة؛
- تدعيم دور مراجعي الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية للشركات؛
- تدعيم دور الرقابة الداخلية في صدق القوائم المالية من جهة، وضمان إلتزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة.

خامسا– التحديد الواضح لسلطات اللجنة ومهامها:

تنحصر المهمة الأساسية للجان المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية، ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المراجعين الداخليين والخارجيين، فهي بحاجة أن تكون مهامها ومسؤولياتها واضحة ومكتوبة ومحددة في نظام أو دليل، بحيث يوضح المسؤوليات وطبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، وحتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة التنفيذية في الشركة، يجب أن يكون للجنة المراجعة سلطة مناقشة أي موضوعات تراها مهمة، ولها الحق في الاستعانة بأحد الأطراف الخارجية ذات الخبرة والدراية بالمشاكل التي تواجهها اللجنة في النواحي المالية والمحاسبية والقانونية كلها، والتي يمكن أن تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية وفي سلامة الإفصاح عن المعلومات التي تظهر بها.

ومنه يمكن القول، أنه بتوفير هذه الضوابط والمعايير يتم تشكيل لجنة مراجعة واختيار أعضائها بدقة، الأمر الذي يجعل أعمالها تمتاز بالكفاءة والفعالية، مما يؤدي ذلك الى توفير المعلومات الصحيحة الصادقة التي تخدم جميع ومختلف أطراف الشركة.

المطلب الثالث: المهام التي تمارسها لجنة المراجعة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

ولكي تؤدي لجان المراجعة دورها بكل كفاءة وفاعلية، وتساعد مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، وتسهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات، حددت العديد من الجهات والهيئات والمنظمات المهنية المحلية والدولية المهام والمسؤوليات المناطة بها، والتي من شأنها تُحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه المهام فيما يلي[1]:

أولا- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة، والمتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة، وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي التالية:

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية؛
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف أثرها في التقارير المالية؛
- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها؛
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية؛
- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي؛
- مناقشة التقارير المالية السنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة؛
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية.

فكل هذه النشاطات وغيرها التي تقوم بها لجنة المراجعة تجاه القوائم والتقارير المالية، يجعل المعلومات المالية صحيحة، تتمتع بالمصداقية والموضوعية والشفافية، مما يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالشركة، لأن القوائم والتقارير المالية تُعتبر المنتج النهائي للنظام المحاسبي، والتي تُستخدم بدورها في اتخاذ القرارات من قبل مختلف مستخدميها.

ثانيا- دعم وظيفة المراجعة الخارجية:

تؤدي لجان المراجعة دوراً مهماً في دعم استقلالية المراجع الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وزادت الحاجة إلى خدمات المراجعين الخارجيين بسبب تزايد حالات الغش في البيانات المالية المعلنة، التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في قراراتها المختلفة، لذلك ترتبط فاعلية المراجعة الخارجية بمدى تحقق الأهداف المرجوة من نشاطات المراجعة، ومدى الجودة في أداء المراجع لهذه النشاطات، ولكي يقوم المراجع الخارجي بمهامه بكل موضوعية، حرصت العديد من الهيئات

[1]- رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 104.

والمنظمات المهنية على تعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وذلك من خلال إعطائه دوراً مهماً وفاعلية أكبر واستقلالية كافية للقيام بمهامه على أفضل وجه، كما أن للجنة المراجعة دور مهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في[1]:

- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي وإعادة تعيينه أو عزله؛
- التأكد من استيفاء المراجع الخارجي لجميع شروط أهليته (مؤهلات وخبرات)، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته، ومدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الإستقلالية؛
- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة؛
- تدقيق مراسلات الشركة مع مراجع الحسابات الخارجي، وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها؛
- تدقيق خطة المراجعة التي أعدها المراجع الخارجي؛
- حل المنازعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي، والعمل كحلقة وصل بينهم وبين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة؛
- تدقيق خدمات غير التدقيق التي يقوم المراجع الخارجي بتقديمها إلى الشركة؛
- مساعدة المراجع الخارجي في الحصول على المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها كلّها.

إن وجود لجنة المراجعة في الشركة، لها دور في زيادة فاعلية المراجع الخارجي واستقلاليته في كافة الأمور ذات العلاقة بعمله كلها، مما يكون له الأثر الإيجابي في زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى المستخدمة للمعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية، وترشيد قراراتهم المختلفة.

ثالثا– دعم وظيفة المراجعة الداخلية:

لا يقتصر دور لجان المراجعة على المراجعة الخارجية والإشراف والرقابة على التقارير المالية فقط، وإنما أيضا يتعدى الأمر القيام بأمور تتعلق بالمراجعة الداخلية، من أجل زيادة وتشديد الرقابة وحماية أكثر لأصول الشركة، حيث يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، واكتشاف والحد من عمليات الغش والاحتيال في الشركة، وكذا زيادة فعالية لجنة المراجعة، ولذلك يمكن وصف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية كما يلي[2]:

- ✓ فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها؛
- ✓ فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها؛
- ✓ فحص نتائج المراجعة الداخلية؛

[1]– محمد عبد الله المومني، مرجع سبق ذكره، ص 255.

[2]– رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 105.

- ✓ تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛
- ✓ المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم؛
- ✓ المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم؛
- ✓ فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الإستراتيجية ومخاطر الأعمال.

حيث تُعد وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المساندة المهمة للإدارة والمراجع الخارجي وللجنة المراجعة وأصحاب المصالح، فالمراجعون الداخليين هم موظفون في الشركة لهم دور في منع التلاعب في البيانات المالية واكتشاف الأخطاء داخل الشركة، فهم يدركون أهمية وجود لجنة المراجعة لتساعدهم في تعزيز استقلاليتهم وموضوعيتهم والتقليل من مخاطر نشر بيانات مضللة، ولكي يؤدي موظفو قسم المراجعة دورهم بفاعلية يجب أن يكون لهم استقلالية، لذلك من أبرز مهام لجان المراجعة هو التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عملهم ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنهم، فلجنة المراجعة هي الحارس للمراجعين الداخليين من تدخل الإدارة، وهي حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين، وتظهر أهمية قيام لجنة المراجعة بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، الأمر الذي سيزيد من استقلالية هذه الوظيفة، حيث كلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية وقلت العلاقة مع الادارة العليا، كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في فحص التقارير.

رابعا– دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها:

يُعد نظام الرقابة الداخلية الإطار العام للوحدات والأقسام، فهو يشتمل على الأنظمة المالية والإدارية والضبط الداخلي، وتصميم الحسابات وقواعد الإثبات فيها، والعمليات والبيانات المالية ونظام المعلومات ونظام الأفراد، لذلك يجب على مجلس الإدارة تدقيق نظم الرقابة الداخلية وتقييمها بإستمرار، لمعرفة مدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين وتنفيذ المهام، ولمساعدة المجلس في القيام بذلك، حيث تُمارس لجنة المراجعة دوراً في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلي، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة، التي تراها مناسبة لتطوير هذا النظام و تفعيله بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة، وفيما يلي أبرز مهام لجنة المراجعة تجاه نظام الرقابة الداخلي[1]:

- ✓ دراسة أنظمة الرقابة الداخلية للتحقق من فاعليتها والعمل على تحسينها وتطويرها بإستمرار، وتقديم الاقتراحات الملائمة لزيادة فعالية وجودة عملية الرقابة الداخلية؛
- ✓ متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية ونظم العمل والتحقق من أنها توفر الضمانات الكافية لمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط لإكتشافها عند حدوثها؛

[1]– عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص320.

- ✓ دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية، واقتراح التعليمات الواجب ادخالها على هذه الجوانب، وذلك بجعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة، وكذلك زيادة فعالية عملية الرقابة الداخلية؛
- ✓ تلقي وفحص والرد على رسالة المراجع للجنة بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية؛
- ✓ دعم حوكمة أصحاب المصلحة في الشركات المقيدة في البورصات، من خلال طمأنتهم على فعالية وكفاءة أداء الإدارة كوكيل عنهم بشأن الرقابة الداخلية في اعداد التقارير المالية.

إن وجود لجنة المراجعة في الشركة يعود بالعديد من المنافع لنظام الرقابة الداخلية، إذ يُعزز استقلالية قسم المراجعة وتوفير الموارد اللازمة للقسم، وحل المشاكل التي قد تنشأ بين القسم والإدارة، وزيادة التفاعل والتنسيق مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

خامسا– دعم آليات حوكمة الشركات:

أصدرت مؤخراً العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والتي يُعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية، إذ أنها تلعب دور مهم في الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم، وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات الآتية[1]:

- الرقابة على أعمال الشركة؛
- الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة لسلطاته؛
- تقييم جميع قرارات مجلس الإدارة؛
- مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة؛
- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها؛
- أن تكون التقارير المالية على مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية والملائمة لمستخدميها؛
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح.

وعليه، بما أن لجنة المراجعة تُعتبر أهم أدوات الرقابة في الشركات، فهي تُعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات، كونها تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجعة الداخلية والخارجية، وبالتالي لها دور كبير ومهم في حوكمة الشركات، من خلال تدعيم دور الإفصاح المحاسبي وغيره في مساعدة أصحاب المصالح في الشركة على مراقبة الإدارة، وتدعيم دور مراجعة الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية وتدعيم دور الرقابة في صدقها، وزيادة درجة اطمئنان أصحاب المصلحة من خلو القوائم المالية من أي تلاعبات أو أي غش مالي وإداري بالشركة.

[1]– رشا حماده، مرجع سبق ذكره، ص 107.

سادسا- إدارة المخاطر في الشركات:

فضلاً عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة، فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وذلك من خلال النقاط الآتية:

- الإشراف على إدارة المخاطر؛
- مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعاً لأنواع المخاطر المختلفة؛
- تقدير مخاطر الإحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة؛
- المساهمة في فهم المخاطر لإستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد؛
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية؛
- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها بشكل عام، ينحصر في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين الخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد حجم الأعمال، وتعتبر لجنة المراجعة من آليات حوكمة الشركات المهمة، بإعتبارها إحدى آليات الرقابة التي تُحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل الشركة، وإعادة الثقة فيها، حيث أكدت العديد من الدراسات أن للجنة المراجعة دور بارز في تطبيق الحوكمة في الشركة بفعالية، كونها تعمل كحلقة الوصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، كما تقوم بالعديد من المهام التي من شأنها تُعزز الإفصاح والشفافية والثقة في التقارير المالية، الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لجذب الإستثمارات، والمساعدة في محاربة الفساد المالي والإداري ومنع الأزمات والإنهيارات المالية.

المبحث الثاني: دور مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

يُعتبر مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية والمهمة في الشركة، وهذا راجع الى دوره المهم في ادارتها والعمل على تحقيق أهدافها، كما أنه يعتبر من الأطراف الأساسية والمهمة في حوكمة الشركات.

المطلب الأول: ماهية مجلس الإدارة

يُعتبر مجلس الإدارة من أهم الفاعلين في حوكمة الشركات، فوجود مجلس ادارة فعال في الشركة يدل على التطبيق السليم لقواعد ومبادئ الحوكمة.

أولا- مفهوم مجلس الإدارة:

يُعرف مجلس الإدارة على أنه: "عبارة عن مجموعة من الأفراد المنتخبين، الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية هي العمل وفق مصالح المالكين، من خلال الرقابة والسيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي

الأعلى"[1]، أي أنه مجموعة من الأعضاء المفوضين بإدارة الشركة والمحافظة عليها وعلى جميع حقوق المساهمين فيها.

فيذكر كل من **Harianto & Singh** أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويُقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويُراقب سلوكها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة، ينبغي أن تكون في الموقف الذي يُؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الإجتماعية للشركة بعين الإعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك[2].

فيُعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم الشركة، وهو المسئول عن مراقبة تنفيذ أهدافها كما حددتها الجمعية العامة، ومسئول عن رفع مستوى النجاح في الشركة والقيادة والتوجيه لشؤونها، فهو يتكون من أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين وأعضاء مستقلين، حيث يجب أن يكون عدد أغلبية أعضائه من غير الرئيس من الأعضاء غير التنفيذيين، وأن يكون لرئيس المجلس دور في خلق ظروف مناسبة للأعضاء، ويتم توصيف دور الرئيس واختصاصاته ومسئولياته حتى يكون فعالا[3]، فهو يقوم بدور هام وفعال في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، إذ أن نجاح تطبيقها والحصول على النتائج المرجوة منها، يتوقف بدرجة كبيرة على رئيس مجلس الإدارة.

ثانيا- مكونات مجلس الإدارة:

يقوم مجلس الإدارة بدور هام وفعال في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، إذ أن نجاح تطبيقها والحصول على النتائج المرجوة منها يتوقف بدرجة كبيرة على رئيس مجلس الإدارة، ويمكن تصنيف أعضاء المجلس الى ثلاث أنواع هي:

1- **العضو التنفيذي:** وهو العضو الذي يشغل منصب تنفيذي بالشركة (كالمدير التنفيذي للشركة، العضو المنتدب ورؤساء القطاعات بالشركة مثل رئيس القطاع المالي)، وترجع أهمية وجود الأعضاء التنفيذيين بالمجلس لما لهم من دراية كاملة بالشركة، وبالمشاكل والمخاطر التي تواجهها، وبالفرص الاستثمارية التي يمكن لها الدخول فيها، ويجب أن تكون نسبة تمثيلهم بالمجلس ألا تتعدى

[1]- زكرياء الدوري، أحمد علي صالح، **إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 378.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[3]- أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص104.

الثلث، وهم الأعضاء المسئولون عن إدارة الأعمال اليومية داخل الشركة[1]، ويتدخل العضو التنفيذي في العمليات اليومية، ومشاركته في اجتماعات المجلس وكذا في ابلاغ الأعضاء بالمستجدات المتعلقة بالنتائج التشغيلية والتغيرات التي تحدث في السوق[2].

2- **العضو غير التنفيذي:** وهو العضو الذي لا يشغل منصب تنفيذي بالشركة ولا يكون متفرغا لإدارتها، أو لا يتقاضى راتبا شهريا أو سنويا منها، ويمكن أن يكون مستقل أو غير مستقل عن طريق علاقته بالشركة، ويكون من خارج الشركة، ويتمثل دوره في الترشيد والرقابة على القرارات والسياسات الإدارية التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون، والتأكد من الإلتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات[3]، وقد يساهم العضو غير التنفيذي في تقديم الخبرة الخارجية والرأي الخارجي الذي قد يكون أكثر موضوعية، كما قد يكون مصدر جيد لتوفير الإتصالات الخارجية للشركة[4].

3- **العضو المستقل:** وهو العضو الذي يتمتع بالإستقلالية التامة، وعددهم في المجلس لا يقل عن عضوين، حيث لا يقوم بتأدية الخدمات الإستشارية للشركة أو للشركات التابعة لها، وألا يكون موظفا فيها أو أحد الأشخاص المسيطرين عليها، أو له صلة قرابة بأحد الاشخاص المسيطرين عليها[5]، والهدف من تحديد وانتخاب أعضاء مستقلين، هو ضمان أن يضم المجلس أفراد يمكن أن يمارسوا بفعالية الحكم الأفضل لمصلحة الشركة دون المصلحة الخاصة، كما يعتبروا الأعضاء المستقلين الأفضل في تقييم المواقف دون ضغوطات، وإبداء رأي موضوعي دون أية خوف من أية عاقبة محتملة[6].

فنظرا لكمية وكبر حجم أعمال مجلس الإدارة التي يقوم بمناقشتها وتحليلها، تكون مجالس الإدارة مشغولة وتتعقد مهامها، مما أدى ذلك الى إنشاء العديد من اللجان، حيث هذه الأخيرة تساعد مجلس الإدارة من خلال رفع التقرير له عن كافة أعمالها، فدورها يُعتبر بمثابة الدور الإستشاري للمجلس الذي يتحمل المسئولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصى به اللجنة، **وتتمثل هذه اللجان في:**

أ- **لجنة المراجعة:** مكلفة بإيجاد مراجع مستقل لفحص القوائم المالية للشركة، وضمان أن هذا المراجع يقوم بعمله بشكل موضوعي (سبق التطرق اليها).

ب-**لجنة التعويضات (المكافآت):** مسئولة عن وضع المكافآت ومراقبة تنفيذها، وتُعرف في الولايات المتحدة الأمريكية **بلجنة الأجور**، وفي انجلترا تُعرف **بلجنة المكافآت**، حيث تشتمل هذه اللجنة على خطط المعاشات والأجور على أساس الأسهم والمزايا المتفرقة، كما أنها مسئولة أيضًا عن تحديد

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا تجارب وحلول**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الولايات المتحدة الأمريكية، فبراير/شباط 2011، ص 61.

[3]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[4]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

[5]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، مرجع سبق ذكره، ص30.

[6]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

ومراقبة المكافآت لكبار التنفيذيين، ومن أهم مسئوليات لجنة المكافآت محاولة توفيق هيكل الأجور، بحيث يُحفز العاملين والإدارة لتحقيق أهداف الشركة.

ج- **لجنة التعيينات:** حيث تسعى الى تعيين أفضل مرشحين لشغل الوظائف الحالية لمقاعد مجلس الإدارة، وباقي الوظائف في الشركة، حيث تقوم لجنة التعيين بتقديم التوصية للمجلس بشأن التعيينات، كما أنها تتحمل مهمة فحص معرفة وخبرة ومجموعة مهارات أعضاء مجلس الإدارة ومديري الإدارة المعينين، ويجب أن توضع الصفات المرغوبة والشروط المطلوبة قبل إتمام التعيين، كما تقوم اللجنة أحيانًا بمراجعة حوكمة الشركات بشكل عام[1].

وقد تختار الشركة لجانا أخرى وقد تقوم بإنشائها، إما على أساس مُستمر أو لغرض مُعين، فكل هذه اللجان وغيرها لها مميزات خاصة ولها تأثير استشاري كبير، حيث تتمثل في منحها لأعضاء المجلس رؤية واضحة تتعلق بالشركة ولن يحصلوا عليها بدون هذه اللجان، كما أنها تُطمئن المساهمين خارج الشركة بخصوصية شمولية وموضوعية عمليات مجلس الإدارة، وإضافة قيمة للعمليات التي يقومون بها، مما تساعد على زيادة درجة ثقة المساهمون فيها، وأيضا حل النزاعات التي قد تنشأ نتيجة لتعارض المصالح بين المديرين التنفيذيين والمساهمين، أو بين التنفيذيين والمراجعين الداخليين أو الخارجيين[2]، وهناك **شروط يجب أخذها بعين الإعتبار عند تشكيل هذه اللجان** وهي[3]:

- يجب أن يعكس عدد اللجان وحجمها وأنواعها احتياجات الشركة، حيث تضم مجالس الشركات الأكبر في الغالب لجانًا للتعيين، والمكافآت، والمراجعة، ويترك قرار إضافة لجان أخرى إلى تقدير الشركة؛
- يجب أن يُحدد دور ونطاق عمل اللجان بوضوح، ويُراجع من قبل المجلس على أساس مُنتظم، ويُعتبر نشر مواثيق اللجنة وتحديد المسؤوليات وحقوق اللجان، من أفضل الممارسات؛
- من الممارسات الأفضل التي نشأت، السماح للجان بالوصول إلى المصادر دون المرور بإدارة الشركة، على سبيل المثال: تُعد لجنة المراجعة في الغالب الكيان الرسمي الذي يتعامل مع المراجعين الخارجيين للشركة؛
- يجب أن تستفيد لجان المجلس من المديرين غير التنفيذيين المستقلين، حيث يُمكنهم في الغالب تقديم أكثر النصائح بموضوعية.

ومنه نجد، أن مجلس الإدارة يتكون من أعضاء تنفيذيين، أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء مستقلين، بالإضافة الى العديد من اللجان التي يتم تشكيلها حسب كل شركة بشكل مُستمر أو لغرض مُعين، إذ يجب أن يتوفر في هؤلاء الأعضاء مجموعة من المؤهلات والخبرات والخصائص الشخصية (الأمانة، الإستقامة، الموضوعية، النزاهة، السلوك الأخلاقي....)، وذلك لضمان فعالية مجلس الإدارة، والعمل على تحقيق

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[2]- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 86- 88.

[3]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 64.

وتعظيم الربح، والمحافظة على حقوق مختلف المساهمين في الشركة، وبالتالي المساهمة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: وظائف ومسؤوليات مجلس الإدارة

إن مجلس الإدارة يؤدي وظائف مهمة لحوكمة الشركات، و بإعتباره جزء من الهيكل التنظيمي للشركة عند قمة الهرم المؤسسي لها، فإنه من الممكن اعتباره المراقب الداخلي الأهم للشركة، بالإضافة الى العديد من المسئوليات التي يقوم بها تجاه الشركة.

أولا- وظائف مجلس الإدارة:

لقد نصت مبادئ حوكمة الشركات الدولية على **وظائف مجلس الإدارة** التي تتمثل في[1]:

1. اعتماد التوجيهات الإستراتيجية والأهداف الرئيسية للشركة والإشراف على تنفيذها؛ أي وضع خطط العمل الرئيسية وسياسة ادارة المخاطر ومراجعتها، تحديد الهيكل الرأسمالي الأمثل للشركة، الإشراف على النفقات الرأسمالية الرئيسية للشركة، وضع أهداف الأداء ومراقبة تنفيذه، المراجعة الدورية للهياكل التنظيمية والوظيفية بالشركة،...؛
2. وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف العام عليها؛ أي وضع سياسة مكتوبة تُنظم تعارض المصالح ومعالجة حالات التعارض المحتملة، التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية، التأكد من تطبيق أنظمة رقابة مناسبة لإدارة المخاطر، المراجعة السنوية لفعالية اجراءات الرقابة الداخلية بالمؤسسة... ؛
3. وضع نظام حوكمة للشركة والإشراف العام عليه ومراقبة مدى فعاليته وتعديليه عند الحاجة؛
4. وضع سياسات وإجراءات واضحة ومحددة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة؛
5. وضع السياسات والإجراءات التي تضمن احترام الشركة للأنظمة واللوائح، والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرى.

وحتى يتمكن المجلس من القيام بوظائفه بشكل فعال، يجب أن يضم مديرين مؤهلين من خلال الخبرة والمعرفة، ويتفهمون دورهم المتمثل في إضافة قيمة إلى الشركة والمساهمين، ولهم القدرة على صنع قرارات موضوعية، ومستقلين عن التأثيرات الخارجية، ويرتكز الدور الرئيسي للمجلس على تقديم القيادة والإتجاه الإستراتيجي والإشراف للشركة، ويجب على المجلس أن يشرف ويوافق على استراتيجية العمل العامة في الشركة، ويحمل الإدارة المسؤولية في تنفيذ تلك الاستراتيجية، وحتى يقوم بواجباته بصورة فعالة، **يجب على المجلس**[2]:

- التأكد من أن أعضاء المجلس موضوعيون في أحكامهم، ويساهمون في وضع أهداف الشركة؛
- انتخاب رئيس للمجلس يقوم بتوفير القيادة، ويضمن نزاهة المجلس(بما في ذلك توثيق اجتماعات المجلس)، وحل أية صراعات داخلية قد تنشأ بين الأعضاء؛

[1]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص33.

[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- تعيين فريق تنفيذي(الرئيس التنفيذي بشكل رئيسي)، لتنفيذ الاستراتيجية التي يضعها المجلس.

ومنه نجد، أن مجلس الإدارة يُعتبر جزء مُهم وفعال في هيكل الشركة، كونه يقوم بالعديد من الوظائف الأساسية، التي تؤدي بدورها الى التطبيق الجيد والسليم لحوكمة الشركات، مما ينعكس بالإيجاب على الشركة من خلال اصدار معلومات وتقارير مالية صحيحة وصادقة لمختلف أصحاب المصالح للشركة.

ثانيا– مسؤوليات مجلس الادارة:

يُعتبر أعضاء مجلس الإدارة ممثلون للمساهمين ولمصالحهم، وبالتالي عليهم واجب الوكالة من المساهمين، والثقة لإدارة الأنشطة المختلفة في سبيل تحسين ربحية الشركة وقيمة أسهمها، حيث على أعضاء مجلس الإدارة واجب الولاء والتعامل العادل، وعليهم وضع مصالح المساهمين قبل مصالحهم الفردية، وعلى المديرين ممارسة أعمالهم بعناية تامة، إذ أن هذا الواجب يتضمن انتاج معلومات أساسية لازمة لإتخاذ القرارات الرشيدة، وبالتالي على مجلس الإدارة واجب الإشراف من خلال وضع مجموعة من القواعد الأخلاقية، من خلال عقد اجتماعات منتظمة لمراجعة أداء الشركة وعملياتها وادارتها، والتأكد من اعداد تقارير مالية دقيقة وإجراء مراجعة موضوعية[1]، فالتحديد الدقيق لمسئوليات مجلس الإدارة، يُعتبر من العوامل الهامة لضمان فعاليته، ولقد ذكرت قواعد حوكمة الشركات مجموعة من **مسئوليات مجلس الإدارة،** والتي تتمثل في[2]:

- توفير بيئة رقابة فعالة وإعداد نظام للرقابة الداخلية فعال؛
- تشكيل لجنة المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين؛
- تحديد هيكل مجلس الإدارة ومهامه الأساسية، ودوره الإشرافي على الإدارة التنفيذية وحماية حقوق المساهمين أصحاب المصالح والمعاملة المتساوية لهم؛
- تأدية مهامه بمسئولية وحُسن نية وجدية و اهتمام، و الإلتزام بالقيام بما يُحقق مصلحة الشركة عموما وليس ما يحقق مصالح المجموعة التي يمثلها؛
- تحديد الصلاحيات التي يُفوضها للإدارة التنفيذية وإجراءات اتخاذ القرار ومدة التفويض؛
- التأكد من وضع اجراءات لتعريف أعضاء المجلس الجدد بعمل الشركة، خاصة الجوانب المالية والقانونية؛
- التأكد من توفير الشركة لمعلومات وافية عن شؤونها لجميع أعضاء المجلس عامة ولأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين خاصة، لتمكينهم من القيام بواجباتهم ومهامهم بكفاية.

ومنه نجد، أنه يتعين على مجلس الإدارة تحمل مسئولية الشركة بشكل كامل، وأن يؤدي مهامه بمسئولية وحُسن نية وجدية واهتمام، حتى لو شكل لجانا أو فوض إلى جهات أو أفراد آخرين للقيام ببعض أعماله، وأن يلتزم بتحقيق مصلحة الشركة بشكل عام.

---

[1]- كنيث أ.كيك وآخرون، **حوكمة الشركات –الأطراف الراصدة والمشاركة-**، تعريب وترجمة: محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر عنام، دار المريخ للنشر، السعودية، 2010، ص 70.

[2]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره ، ص36.

المطلب الثالث: المهام التي يمارسها مجلس الإدارة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

يلعب مجلس الإدارة دورًا محوريًّا في حوكمة الشركات، فهو مسئول عن الإشراف على العمليات بتقديم القيادة والتوجيه الإستراتيجي ومراقبة الإدارة، فوجود مجلس إدارة فعال في الشركة، يؤدي هذا الى زيادة قيمة الشركة وزيادة ثقة مختلف أطراف المصالح في الشركة، إذ أنه يقوم بدور كبير ومهم في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتقليل من مخاطر الأزمات المالية، وذلك من خلال:

أولا- حماية حقوق المساهمين:

للمساهمين وضع خاص يتماشى مع القوانين يتيح لهم الحصول على جميع حقوقهم المتصلة بالأسهم، خاصة حق الحصول على النصيب في الأرباح، والحصول على نسبة من موجودات الشركة عند التصفية، وكذلك حق حضور جميعات المساهمين والاشتراك في المداولات والتصويت وحق التصرف الكامل في السهم، وحق مراقبة أعمال مجلس الإدارة ورفع دعوى المسئولية على أعضاء المجلس، والإستفسار وطلب المعلومات بما لا يضر بمصالح الشركة ولا يتعارض مع أنظمة السوق المالية.

وفي ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، يلعب مجلس الإدارة دور مهم في حماية حقوق مختلف الأطراف المساهمين في الشركة، وفي تسهيل عملية ممارستهم لحقوقهم، **إذ يجب**[1]:

- ✓ أن يتضمن النظام الأساسي للشركة ولوائحها الداخلية الإجراءات والإحتياطات اللازمة لضمان ممارسة جميع المساهمين لحقوقهم؛
- ✓ توفير جميع المعلومات التي تمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أكمل وجه، إذ تكون المعلومات وافية ودقيقة وفي مواعيد محددة وبطريقة منتظمة؛
- ✓ يُعتبر الإفصاح والشفافية ووضع سياسة مكتوبة، من أهم الأدوات التي تساعد على حماية حقوق أقلية المساهمين.

ثانيا- الإفصاح والشفافية:

أي إظهار المعلومات اللازمة عن نشاط الشركة، والتي تهم المساهمين والمستثمرين وجعلها في متناول أيديهم، ليتسنى لهم اتخاذ القرارات السليمة المبنية على معلومات صحيحة، ففي ظل مفهوم حوكمة الشركات، يُعتبر مجلس الإدارة المسئول عن وضع السياسات والأهداف والمبادئ والإجراءات التي تحكم عملية الإفصاح عن مختلف معلومات الشركة، ويتمثل الإفصاح في التأكيد على إمكانية الحصول على المعلومات المناسبة من قبل جميع الأطراف المهتمة بالشركة، حيث أن الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب يعتبر شي أساسي لمختلف اصحاب المصالح، فإمكانية الحصول على المعلومات تساعد المستثمرين في حماية استثماراتهم في الشركة وممارسة حقوقهم، وبالتالي فوجود سياسة افصاح سليمة، سيؤدي حتماً الى زيادة ثقة مختلف أصحاب المصالح في الشركة[2].

[1]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 171.

[2]- نفس المرجع، ص 186.

وتهدف سياسة الإفصاح في الشركة إلى نشر المعلومات العامة والمفيدة عن الشركة وفي الوقت المناسب، وتسعي الشركة لرفع وعي إدارتها ومنسوبيها لممارسة متطلبات الإفصاح السليم، ويُعتبر تقرير مجلس الإدارة الذي يصدر سنويا مؤشر حقيقي لنشاطات الشركة، بحيث يتضمن عرضا لعمليات الشركة خلال السنة المالية السابقة للتقرير والعوامل المؤثرة في أعمالها، مما يساعد المستثمر على تقييم أصول الشركة وخصومها ووضعها المالي ككل، ويتم الإفصاح في التقرير أيضا عما تم تطبيقه وما لم يتم تطبيقه من قوانين الحوكمة وقرارات هيئة السوق المالية.

ثالثا– الرقابة:

يقوم مجلس الإدارة بعملية الرقابة لكل العمليات والمعاملات التي تتم في الشركة، وذلك من أجل تفادي حالات الفشل المالي وكذا عمليات الإحتيال والسرقة، إذ يقوم بذلك من خلال:

1–المراجعة الداخلية: تُعتبر المراجعة الداخلية جزءا من نظام الرقابة الداخلية واحدى فروع الرقابة الداخلية، وتتمتع ادارة المراجعة الداخلية باحترام وثقة كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين والجهات الحكومية، وذلك لما تُقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي لأنشطة الشركة، ونظرا لدورها الكبير في الشركة، فإن العديد من الإصدارات المهنية وأفضل الممارسات للشركات العالمية، أكدت على تطبيق مبدأ هام من مبادئ الحوكمة الخاص بقيام مجلس الإدارة بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية، وذلك باعتماده على لائحة عمل إدارة المراجعة الداخلية، والتي تُحدد أهدافها ومسئولياتها وكذا وضعها التنظيمي[1]، حيث تقوم المراجعة الداخلية بالعمل مع مجلس الإدارة لإدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقديم للمجلس تأكيد مستقل وموضوعي عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وأنشطة إدارة المخاطر في كل الشركة[2]، ولقد أوضحت الهيئات العلمية المتخصصة الى ضرورة تبعية إدارة المراجعة الداخلية الى مجلس الإدارة عن طريق لجنة المراجعة، حيث يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإعداد تقرير عن نشاط الإدارة بصورة دورية، يحتوي على نتائج المراجعة المتعلقة بها، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقدم الى لجنة المراجعة، والتي تقوم بدورها بمراجعته وعرضه على مجلس الإدارة[3].

وبإعتبار مجلس الإدارة جزء مهم لحوكمة الشركات، وله تأثير فعال في حماية حقوق المساهمين وزيادة قيمة الشركة، وحتى يتمكن من أداء مهامه، ومن أجل التطبيق الجيد والسليم لمفهوم ومبادئ حوكمة الشركات، يتطلب ذلك ويعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، وذلك لما توفره هذه الوظيفة من تقرير مستقل وموضوعي عن مدى فعالية الرقابة الداخلية (تقييم أنظمة الرقابة الداخلية)، وأنشطة إدارة المخاطر(تقييم إدارة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة) في كل الشركة، بالإضافة الى تقييم كفاءة عمليات التحكم في الشركة، وهذا ما يساعد مجلس الإدارة على انجاز مهامه على أكمل وجه، وبالتالي التطبيق السليم والجيد لحوكمة الشركات ولمبادئها.

[1]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص137.

[2]– أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص112.

[3]– محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص143.

2- إدارة المخاطر: تنشط الشركات الإقتصادية في بيئة متقلبة، وهذا ما يهدد استقرارها ويجعلها عرضة لمختلف المخاطر التي تُهدد انجاز أهدافها، وقد تُؤثر سلباً على استمرارية الشركة الهادفة إلى تحقيق رسالتها، فكلما زادت التقلبات كلما زادت المخاطر وزاد تنوعها واستمرارها وتجددها، وبالتالي يجب إدارة هذه المخاطر لضمان مكانة الشركة وسط منافسيها، فمعرفة المخاطر وتقويمها وإدارتها والتحكم فيها، يُساهم في تطبيق مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات، وبالتالي نجاح الشركات وازدهارها وتحقيق أهدافها.

فتُعرف إدارة المخاطر على أنها:

- "منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر العارضة أو المحتملة، وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل من إمكانية حدوث الخسارة، أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"[1].
- كما عرفتها **الجمعية الأوروبية لإدارة المخاطر**على أنها: "جزء من الإستراتيجية المطبقة في كل الشركات، فهي عملية تُعالج من خلالها الشركة بطريقة منهجية المخاطر التي تتعلق بنشاطاتها، وتبحث عن أرباح دائمة في اطار هذه النشاطات، سواء كل منها على حدى أو مجتمعة"[2].

ومنه نجد، أن إدارة المخاطر تُعتبر الجزء الأساسي في الإدارة لأي شركة، وهي الإجراءات التي تتبعها الشركة بشكل منظم لمواجهة الأخطار المصاحبة لأنشطتها، وذلك لتحقيق المزايا المستدامة من هذه الأخيرة، كما أنها وظيفة مهمة في الشركة، تعني التحكم ومراقبة المخاطر والعمل على تقليل آثارها إلى أقل درجة ممكنة.

وبالتالي يقوم مجلس الإدارة بإدارة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة، من خلال دراسة التقارير المقدمة له من مختلف اللجان والجهات في الشركة، وللمراجعة الداخلية دور مهم في مساعدة مجلس الإدارة في إدارة المخاطر، إذ أنها تساعده في التقويم والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر، وذلك بتحديد وتقويم المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر والتي تتعلق بحوكمة الشركة وعملياتها[3]، فلقد تطرقت العديد من الإصدارات الى علاقة المراجعة الداخلية بإدارة المخاطر، ومنها المعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، وذلك في المعيار **(2110-إدارة المخاطر)**، والذي ينص على أنه: "ينبغي لنشاط المراجعة الداخلية مساعدة الشركة بتعريف وتقييم مواقع الخطر الهامة، والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة"[4]، فالتطورات الحديثة في مجال حوكمة الشركات فرضت على أطرافها (والتي من بينها المراجعة الداخلية) دورا كبيرا لضمان تحقيق أهدافها وإستراتيجياتها، ويتطلب هذا

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص51.

[2]- ميلود تومي، فطيمة الزهراء طاهري، **منهجية تسيير المخاطر في المؤسسة الإقتصادية**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الثالث حول "إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات (الآفاق و التحديات)"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 25-26 نوفمبر2008، ص3.

[3] - مصطفى حسن بسيوني السعدني، **الشفافية والإفصاح في اطار حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص208.

[4] -خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص100.

الدور زيادة الوعي بالمخاطر المرتبطة بتحقيق هذه الأهداف والإستراتيجيات، وتبنِي الآليات الرقابية الفعالة لتحديد الموضع الذي يتعرض للمخاطر، وتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في تلك الشركات، فحسب التعريف الجديد للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين، أنها عبارة عن نشاط يهدف الى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ومساعدتها في تحقيق أهدافها، وذلك من خلال عدة جوانب منها تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات، وهي بذلك تُعتبر مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات، ففي ظل الإنهيارات المالية التي مست كبرى الشركات والمؤسسات العالمية التي شهدها العالم، أصبح على المراجعين الداخليين الإهتمام بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على أهداف وعمليات وموارد الشركة، ومحاولة إدارتها ومعالجتها بطريقة تضمن إستمراريتها، وحماية حقوق أصحاب المصالح فيها، سواء الداخليين أو الخارجيين وطمأنتهم عليها[1].

وبالتالي فوجود مثل هذه الوظيفة (وظيفة المراجعة الداخلية)، وبالإضافة الى مختلف اللجان الموجودة في الشركة، ومن خلال تقديم مختلف التقارير لمجلس الإدارة، هذا سيساعد المجلس والشركة ككل في معرفة وفهم وضع الشركة، والمخاطر التي تعرضت لها أو قد تتعرض لها، وبالتالي يقوم بمواجهة هذه المخاطر وتقييمها والعمل على التقليل من أثارها، وإدارتها بالشكل الذي يسمح بإستمرار الشركة والمحافظة على مكانتها في السوق، فإدارة المخاطر في الشركة يُعتبر أحد أدوات الرقابة الفعالة وأحد الدعائم الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.

رابعا– إدارة تعارض المصالح:

إن المحور الذي ترتكز عليه الحوكمة الجيدة هو مجلس الإدارة، هذا الأخير الذي يضمن للمستثمرين في الشركة بأن رؤوس أموالهم المستثمرة فيها، يتم استخدامها من جانب مديري الشركة لتحقيق أغراض الشركة التي وافقوا عليها، ومن ثم تحقيق قيمة أفضل لهم، وتحسين الأداء الإقتصادي للشركة وزيادة قيمتها، كما يضمن لهم عدم ضياع أو إساءة في استخدام رأس المال.

فإستقلال مجلس الإدارة يخفض الخسائر التي تنشأ من مشكلة الوكالة، والتي تُعتبر أمراً أساسياً في الشركات، والتي تتمثل في الفصل بين الملكية والإدارة، وهكذا، فإن حوكمة الشركات تعني ببساطة أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة، وهذا هو السبب الأساسي في وجوب إعطاء درجة كافية من الإستقلال لمجلس الإدارة، تُمكِّنه من رقابة المديرين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب، وبالتالي، فإن الحوكمة الجيدة للشركة تؤدي عن طريق المحاسبة أمام مجلس الإدارة إلى أداء اقتصادي أفضل[2]، ويعتبر موضوع إدارة تعارض المصالح في الشركة من أهم المواضيع التي تطرقت لها العديد من الهيئات العلمية الدولية، لما لها من أثر سلبي على ثقة مختلف المساهمين في أداء الشركة وفي مجلس الإدارة، حيث نصت العديد من القوانين والتشريعات الدولية على

[1] – مزياني نور الدين، زرزار العياشي، **إدارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18–2009/11/19، ص148.

[2] – عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 76–78.

معالجة وإدارة تعارض المصالح، بوضع الضوابط التي تمنع أعضاء مجلس الإدارة من تفضيل المصلحة الشخصية على مصلحة الشركة ومختلف المساهمين فيها، وإنشاء سياسة لمنع تعارض المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين من جهة، وبين مصلحة الشركة من جهة أخرى[1]، لأن تعارض المصالح بين مختلف الأعضاء سيؤدي حتما الى وجود تجاوزات تُؤثر على ثقة المستثمرين ومختلف الأطراف في مهام أعضاء مجلس الإدارة، وهذا ما سيؤدي الى انخفاض قيمة الشركة وفقدان مكانتها في السوق.

ومنه نجد، أن مجلس الإدارة يلعب دور مهم في التقليل والحد من المشاكل التي قد تتعرض لها الشركة، سواء كانت ادارية أو محاسبية، فبمساعدة مختلف اللجان المكونة لمجلس الإدارة، وكذا مختلف الوظائف الأخرى بالشركة، كل ذلك يساهم ويساعد المجلس في مواجهة المخاطر وازدهار واستمرار نمو الشركة وزيادة قيمتها، وكذا حماية حقوق مختلف المساهمين والأطراف ذات المصلحة في الشركة.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

لقد ظهرت مهنة المراجعة الداخلية وتطورت مع مرور الزمن وأصبحت ذات أهمية بالغة في الشركة، وذلك لما تقدمه من خدمات مختلفة سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية، فتُعتبر المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، لأن ظهورها كان بعد الأزمة الإقتصادية 1929.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

عُرفت مهنة المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد، إلاّ أنّها كمفهوم علمي لم تظهر إلاّ في الآونة الأخيرة، خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين(**IIA**) سنة 1941، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية.

أولا- مفهوم المراجعة الداخلية:

هناك العديد من التعاريف للمراجعة الداخلية نذكر منها:

1. عرفها **أحمد حلمي جمعة** على أنها: "نشاط مستقل للتقييم، يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المنشآت الكبيرة على إدارة أعمالها بفعالية، وهي وظيفة من وظائف الشركة مستقلة عن الوظائف المحاسبية الأخرى"[2].
2. وعرفها **إيهاب نظمي إبراهيم** على أنها: "عمليات تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والأفراد الآخرين في الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفاعليتها، والإعتماد على التقارير المالية و الإلتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها"[3].

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 157.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد (الداخلي،الحكومي،الإداري،الخاص،البيئي،المنشآت الصغيرة)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص27.

[3]- إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال (حداثة وتطور)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص21.

3. وقد أصدر **معهد المراجعين الداخليين** (IIA) في أمريكا سنة 1999 أحدث وآخر تعريف للمراجعة الداخلية على أنها: "نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي مصمم لزيادة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومُنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة (التوجيه)"[1].

ومن خلال التعريف الأخير يظهر أن هناك تطورا في مفهوم المراجعة الداخلية، حيث اشتمل المفهوم الجديد على نوعين من الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية هما: خدمة التأكيد الموضوعي والخدمات الإستشارية، كما أنها تهدف الى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال اعتمادها على أسلوب منتظم لتقييم وتحسين فعالية الرقابة، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

ثانيا– أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها:

1– أهمية المراجعة الداخلية: نشأت المراجعة الداخلية وتطورت مع تزايد الحاجة إليها في الشركات، بسبب زيادة حجمها والتعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، وزيادة عدد الشركات متعددة الجنسيات وانتشار فروعها في بلدان عديدة، وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية، ولقد أصبحت لوظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم الشركات كما ارتبطت بأعلى مستوياتها، وتظهر أهميتها من خلال تقديم الخدمات التالية[2]:

- **خدمة تقويمية:** قياس وتقويم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى الإلتزام بالسياسات الإدارية؛
- **خدمة وقائية:** تقديم التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحماية السياسات والخطط من الإنحراف عند التطبيق؛
- **خدمة إنشائية (تطويرية):** من خلال تقديم الإقتراحات اللازمة لتطوير وتحسين الأنظمة داخل المؤسسة.

كما أن المفهوم الجديد للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، يُبن أهميتها كونها **نشاط تأكيدي** لتُطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالشركة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، و**نشاط استشاري** لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والإقتراحات اللازمة لإتخاذ القرارات، و**نشاط مستقل** لإرتباطها بأعلى مستوى إداري بالشركة، و**نشاط موضوعي** أي أداء الأعمال الموكلة إليها بموضوعية[3]، فكل هذه الأنشطة تعمل لإضافة قيمة للشركة، وبالتالي تُمثل أهمية كبيرة لها.

2– أهداف المراجعة الداخلية: لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية عبر الزمن بسبب تطور مفهومها، ولقد قامت نشرة المعايير الدولية في سنة 1999 المتعلقة بالممارسة العملية للمراجعة الداخلية بتحديد الأهداف

---

[1]– احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص29.

[2]– الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **مراجعة ومراقبة داخلية**، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، دون ذكر سنة النشر، ص51.

[3]– خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص63.

الحديثة لها، واعتبرت الهدف الرئيسي هو مساعدة جميع أعضاء الشركة في تأدية عملهم بفاعلية، وذلك بتزويدهم بالتحليلات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، وتتمثل أهداف المراجعة الداخلية في[1]:

- ✓ توفير حماية لأصول وسجلات الشركة من الضياع والسرقة والإختلاس والتزوير ...؛
- ✓ توفير الدقة والثقة في البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات الشركة؛
- ✓ فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها؛
- ✓ مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لإكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع حدوثها مستقبلا؛
- ✓ التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية والتقارير التي تعدها الإدارات المختلفة؛
- ✓ تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة، وإبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل؛
- ✓ التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعة والإلتزام بالخطط والإجراءات المرسومة.

ومنه نجد، أن المراجعة الداخلية تُعتبر عنصر من عناصر الرقابة، والتي تهدف الى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ مختلف سياستها المخططة، وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، وحمايتها من كل أنواع الإحتيال والتزوير والغش....

المطلب الثاني: نطاق عمل المراجعة الداخلية والعوامل التي أدت إلى زيادة أهميتها

تُعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مهمة وفعالة في الشركة، كونها تقوم بالعديد من المهام التي تهدف الى حماية الشركة وتحسين مستوى أدائها، كما أصبحت الحاجة ملحة لها، وذلك من أجل دعم وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

أولا- نطاق عمل المراجعة الداخلية:

تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بالعديد من المهام، التي تهدف الى حماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين فيها من الضياع أو السرقة، وكذا محاربة الغش وعمليات السرقة والإحتيال فيها، ومن مهامها نذكر[2]:

- تقويم أنشطة الشركة وأنظمة الرقابة الداخلية، وتحليل المخاطر بشكل موضوعي ومستقل؛
- مراجعة مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية؛
- التأكد من الإلتزام بالسياسات والإجراءات والخطط والنظم واللوائح؛
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول، والتحقق من وجودها؛
- تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛
- مراجعة البرامج والعمليات للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة، ومن أن العمليات والبرامج تنفذ كما خطط لها؛

[1]- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص60.

[2]- ايمان فتحي أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، المؤتمر السادس حول الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 377.

- تقديم الإستشارات للجهات المختلفة داخل الشركة، بما يحسن من إدارة المخاطر، وكفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

ومنه، فالمراجعة الداخلية تُعتبر احدى آليات تفعيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وعنصر فعال من عناصر الرقابة الداخلية، كونها تلعب دورا بارزا ومهما في دعم الثقة في المعلومات المحاسبية، لإتخاذ مختلف القرارات.

ثانيا– العوامل التي أدت الى زيادة أهميتها:

لقد زاد الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابية تضمن قدرة الشركة على مواكبة التغيرات والتطورات التي شهدها العالم خلال السنوات الأخيرة، وأصبحت الحاجة ملحة الى دعم حوكمة الشركات، والتي ترتكز على المراجعة الداخلية بإعتبارها من الآليات الضرورية والأساسية التي تقوم عليها، كما أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في تطبيق حوكمة الشركات، ودعمها لإستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها، إذ تعتبر مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات، **و**هناك العديد من العوامل التي ساعدت على تطور وزيادة أهمية وظيفة المراجعة الداخلية، نذكر منها[1]:

1. **كبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها:** إن كبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة وانفصال الإدارة عن الملكية، أدى إلى عدم قدرة الإدارة على الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المشروعات، مما استوجب استخدام نظم رقابة داخلية، ووجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية هذه النظم.
2. **التأثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم الشركات، تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة، أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع، لمتابعة مدى إلتزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات اللازمة.
3. **لامركزية الإدارة:** إن كبر حجم الشركات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافيا، أدى ذلك إلى تفويض الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، وحتى تتأكد الإدارة العليا من إلتزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة، استخدمت المراجع الداخلي.
4. **التحول إلى المراجعة الإختبارية:** فمع كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها، لم يعد المراجع الخارجي القيام بمراجعة كافة العمليات، فتم التحول إلى المراجعة الإختبارية، التي تعتمد على مراجعة عينة يتم اختيارها من المجتمع وتكون ممثلة له أحسن تمثيل، كما لابد من توافر نظام سليم للرقابة الداخلية في ظل هذه المراجعة.
5. **تطور مفهوم الرقابة الداخلية:** والذي أدى إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية، ففي ظل التطورات التي حدثت في الشركات وكبر حجمها وتعقد عملياتها وتنوعها، أصبحت الشركة تواجه العديد من المخاطر داخلياً وخارجياً، ولذلك فهي تحتاج إلى آلية لتحديد هذه المخاطر، ونظام الرقابة له دور

[1]– نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص: 17– 22.

كبير في إدارة هذه المخاطر، كما أن المراجعة الداخلية قد تكون الآلية الداخلية الرئيسية لمراقبة جودة ونوعية الرقابة بالشركة.

كل هذه العوامل وغيرها أدت الى زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركة، لما لها من أثر على مصداقية المعلومات المالية ودقتها، بإعتبارها أحد أهم عناصر الرقابة الداخلية، وبالتالي الأثر على أداء الشركة وزيادة قيمتها، كل ذلك من خلال المهام التي تقوم بها هذه الوظيفة.

المطلب الثالث: المهام التي تمارسها المراجعة الداخلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

تُعتبر المراجعة الداخلية احدى الآليات الهامة لحوكمة الشركات وعنصرا فاعلا من عناصر الرقابة الداخلية، إذ أنها تهدف الى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية، التي تكفل حماية الأصول وضمان دقة البيانات.

فتهدف وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحسين أداء المنظمات وتفعيل مفهوم المساءلة، وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف المتعلقة بالشركة، وكما تمت الإشارة إليها سابقا، فإن المراجعة الداخلية تعتبر آلية رقابية لحوكمة الشركات، فالقوانين والتشريعات خاصة القانون الأمريكي "**Sarbanes-Oxley**" وقانون الحماية الخارجية الفرنسي، يُعتبران الرقابة الداخلية تحديا كبيرا بالنسبة لحوكمة الشركات، ومسؤولية أكبر على المسؤولين في الشركات، وفي هذا الإطار، ومن أجل تلبية الإلتزامات القانونية فإن المراجعة الداخلية تلعب دورا أساسيا ضمن مسار تحضير وإنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب وتقييم فعاليتها، وتشجيع تطويرها بشكل مستمر[1]، ومن بين المهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية التي من خلالها تساعد الشركة على تحقيق أهدافها، ومنع أساليب الغش والتلاعبات في القوائم والتقارير المالية، نذكر[2]:

أولا– تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي: وذلك بهدف:

- ✓ التأكد من أن نظام الضبط المحاسبي ونظم الضبط الداخلي سليم؛
- ✓ التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للشركة؛
- ✓ اقتراح التحسينات لهذه النظم أول بأول.

ثانيا– تقييم الخطط والإجراءات: حيث أن هدف هذه الوظيفة، هو اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات التي تستخدمها الشركة قصد اقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة، كما يجب أن يعطى للمراجع الداخلي السلطة اللازمة لفحص جميع انشطة الشركة.

ثالثا– مراعاة إلتزام الموظفين للسياسات والإجراءات المرسومة: حيث يجب على المراجع الداخلي مراقبة تنفيذ السياسات والإجراءات للموظفين في حالة الإعتراض عليها.

---

[1]- EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA**, Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**, Ecole de Management, Euromed Marseille, Cahier de Recherche N°17- 2007, p 3.

[2]– أسامة عبد المنعم عبد الجبار، **دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من خلال تطبيق معايير الآداء المهني للتدقيق الداخلي**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 91، بغداد، العراق، 2012، ص 67.

رابعا– حماية أموال الشركة: حيث وضع وتنفيذ النظم السليمة للمراقبة الداخلية، يكفل للشركة حماية أصولها وأموالها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو اختلاس.

خامسا– تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية: حيث تعتمد المستويات الإدارية المختلفة على البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية، والتي تقدم لها من أجل اتخاذ القرارات اللازمة، من أجل تسيير أعمال الشركة ورسم سياستها المستقبلية، والمراجع الداخلي يقوم بتحقيق واستيفاء هذه البيانات وملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها، وبذلك يتم توجيه الشركة بواسطة الإدارة في الإتجاه الصحيح.

سادسا– تقويم أنشطة الشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر بشكل موضوعي ومستقل؛

سابعا– مراجعة مدى امكانية الإعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية؛

ثامنا– تقويم كفاءة استخدام الموارد المتاحة؛

تاسعا– مراجعة البرامج والعمليات للتأكد من أن النتائج تتماشى مع أهداف الشركة الموضوعة.

كما أن للمراجعة الداخلية دور في **إدارة المخاطر** التي قد تتعرض لها الشركة، فهناك العديد من الدراسات والأبحاث التي اهتمت بهذه العلاقة وأكدت ذلك، كما نجد هناك اصدارات تطرقت الى علاقة المراجعة الداخلية بإدارة المخاطر، ومنها المعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (كما تمت الإشارة اليها سابقا).

بالإضافة الى ذلك، فإن المراجعة الداخلية تقوم **بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية** في الشركة بهدف العمل على تحسينها، فوجود وظيفة المراجعة الداخلية يزيد من متانة وقوة أنظمة الرقابة الداخلية، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية أنه يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية بالشركة، دورا في اعداد تقرير للإدارة عن فعالية نظام الرقابة بها، من خلال متابعة تشغيل هذا النظام وتقييمه، وإخطار الإدارة بنقاط الضعف الموجودة فيه[1]، ونجد من بين هذه الإصدارات معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخلين بأمريكا، التي نصت على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة، والحكم على درجة متانتها، وهذا ما نجده في المعيار **(2120–الرقابة)**، الذي نص على أن الهدف الأساسي من نشاط المراجعة الداخلية هو فحص وتقييم كفاءة وفعالية وتعزيز التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في الشركة، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه[2].

وفي اطار علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات، ذكر معهد المراجعين الداخليين سنة 2003 أن المراجعة الداخلية تلعب دورا هاما وأساسيا في حوكمة الشركات، من خلال **الرقابة على المخاطر** التي تتعرض لها الشركة، **وتقييم اجراءات الرقابة الداخلية** على عملية التقرير المالي، وفي **زيادة ثقة المستثمرين** في التقارير المالية المنشورة، ومن أجل الحصول على قوائم وتقارير مالية على درجة عالية من الشفافية

[1]– عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص103.

[2]– خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص101.

والإفصاح، تتسم بالمصداقية من طرف أصحاب مختلف المصالح، حيث **يجب زيادة فعالية المراجعة الداخلية**، وذلك من خلال[1]:

- يجب توفير نظام محكم للرقابة الداخلية لدى الشركة، ويتعاون مجلس الإدارة مع مديري الشركة في وضعه؛
- يتولى ادارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرغ لذلك بالشركة، ويكون من القيادات الإدارية بها، كما يجب أن يكون له اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة؛
- يكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة المراجعة؛
- يجب أن تكون لمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه؛
- يقدم مدير المراجعة الداخلية تقريرا ربع سنوي الى مجلس الإدارة والى لجنة المراجعة، عن مدى إلتزام الشركة بأحكام القوانين والقواعد المنظمة لنشاطها، وعن مدى إلتزامها بقواعد الحوكمة؛
- يوضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءا على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، ويُستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة.

ومنه نجد، أن المراجعة الداخلية تساعد الشركة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة، بما يؤكد على جودة ممارسة الشركة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركة، وذلك نتيجة لإستقلال عملية المراجعة الداخلية وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة، كما أنها تُعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية، ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.

المبحث الرابع: دور المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

تعتبر المراجعة ميدان واسع وهام في دنيا الأعمال، فظهورها وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع الشركة وتشعب وظائفها وتفرعها مع زيادة تعقد أنشطتها، وهذا ما أدى إلى تطور المراجعة وزيادة أهميتها في الشركة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

لقد عرفت المراجعة الخارجية تطورات كبيرة ومتواصلة عبر الزمن، نتيجة لتعدد وتعقد أعمال الشركات مما صعب تسييرها، وبالتالي ظهور الحاجة الملحة لخدماتها.

[1]– ايمان فتحي أحمد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 378.

أولا- تعريف المراجعة الخارجية:

هناك العديد من التعاريف للمراجعة ونذكر منها:

1. عرف **"BONNAULT" ET "GERMOND"** المراجعة على أنها: "اختبار تقني صارم وبنّاء بأسلوب من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج الشركة"[1].
2. وقد عرفها الدكتور **يوسف محمد الجربوع** على أنها: "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وصحة القوائم المالية"[2].
3. تعريف **جمعية المحاسبة الأمريكية:** "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[3].

ومن هذا التعريف الأخير والحديث للمراجعة الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، نجد المراجعة تتمثل في النقاط التالية:

- المراجعة هي عملية منتظمة تعتمد على التخطيط المسبق والذي يقوم به المراجع؛
- أهمية حصول المراجع على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بطريقة موضوعية؛
- مدى الإلتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعة كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي؛
- يُعد تقرير مراجع الحسابات جوهر عملية المراجعة، لأنه يعتبر الوسيط بين المراجع والمستفيدين من المعلومات، وبالتالي تنتهي عملية المراجعة بإيصال نتائج فحص المراجع للأطراف المعنية.

ومن خلال هذه التعاريف أيضا، يُمكن استخلاص **ثلاث عناصر أساسية ترتكز عليها المراجعة،** وهي[4]:

- ✓ **الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة؛
- ✓ **التحقيق:** وهو الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة خلال فترة زمنية معينة؛

---

[1]-LIONEL.C, GERARD.V**, Audit et Contrôle interne (aspects financiers, opérationnels et stratégiques),** Dalloz, 4eme edition, Paris, France, 1992, p21.

[2]- يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،** مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص7.

[3]- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)،** دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص29.

[4]- يوسف محمد الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص7.

- ✓ **التقرير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء من داخل الشركة أو من خارجها، ويُعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، والذي تستخدمه مختلف الجهات كشهادة على مصداقية معلومات الشركة.

ومنه نستخلص، أن المراجعة الخارجية هي عملية منتظمة يقوم بها شخص مستقل مهني وكفء، وتشمل فحص الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية للشركة تحت المراجعة، والتحقق من مدى صلاحية قوائمها المالية وعدالتها، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج عملية المراجعة.

ثانيا– أهمية المراجعة الخارجية:

للمراجعة الخارجية أهمية كبيرة في بيئة الأعمال، تكمن في تحسين الخدمات المقدمة لمختلف أصحاب المصلحة من أجل اتخاذ قراراتهم، كما أن لها أهمية كبيرة من خلال تأثيرها على حوكمة الشركات، من خلال تقديم وتوفير العديد من المزايا لمختلف الأطراف، وكذا باعتبارها آلية مهمة من آليات الحوكمة التي تعتمد عليها من أجل تحقيق أهدافها، فهي تلعب دور مهم في حوكمة الشركات من خلال النواحي التالية[1]:

1. **الناحية الإقتصادية:** تؤدي المراجعة الخارجية إلى زيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات، التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة.
2. **الناحية الإجتماعية:** خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة، وذلك لمعرفة مدى إلتزام الشركة بالقوانين واللوائح من خلال:
   - التحقق من مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة؛
   - مراعاة مصالح المساهمين ومصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة.
3. **النواحي الأخرى:** تشمل مساهمة المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات في:
   - محاولة حل مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الملاك والإدارة؛
   - تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات المقيدة بالبورصة.

المطلب الثاني: العوامل التي أدت الى زيادة الإهتمام بالمراجعة الخارجية

إن المساهمين الذين يرغبون في استثمار أموالهم يواجهون خطر المعلومات، وهذا ما يجعل المراجعة ضرورية في الإقتصاد المعاصر، الذي غدا أكثر اعتمادا على متخذي القرارات الذين يرغبون في الإعتماد على بيانات قابلة للتصديق، من خلال مراجعتها من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة، فقد قامت جمعية المحاسبين الأمريكية بإصدار بيان بمفاهيم المراجعة الأساسية، وحددت فيه أربع حالات للطلب على خدمات المراجعة، وتتمثل في[2]:

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات: حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 100.

[2]– طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص30.

- ✓ التعارض بين القائمين بإعداد المعلومات(الإدارة) ومستخدميها(الملاك، الدائنين وغيرهم)، الذي يمكن أن يؤدي إلى إنتاج معلومات متحيزة؛
- ✓ يمكن أن يكون للمعلومات المالية انعكاسات اقتصادية، وبالتالي فهي تُمثل أهمية كبيرة لمتخذي القرارات؛
- ✓ هناك حاجة إلى المتخصصين لإعداد المعلومات المالية والتأكد من سلامتها؛
- ✓ لا يُتاح لمستخدمي المعلومات المالية القدرة على التقييم المباشر لجودة المعلومات بصفة مستمرة، إما لنقص الخبرة أو لعدم وجود السلطة لديهم، للتأكد مباشرة من جودة معلومات القوائم المالية التي يستخدمونها.

ولذلك ظهرت الحاجة الماسة لخدمات المراجعة، والتي يمكن إرجاعها إلى **الأسباب** التالية:

أولا- إحتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجعين المستقلين مسئولية تقديم آراء غير متحيزة للدائنين والمستثمرين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية، ويُعد المراجعون المستقلون الأفراد الملائمون للقيام بهذه المهمة، لأنه يتوافر لديهم المعرفة الكافية والخبرة اللازمة للقيام بهذه الوظيفة، ويسمح لهم قانونيا فحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما ينظر المستثمرون والدائنون وغيرهم إلى المراجعين المستقلين، على أنهم حراس على نزاهة وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة[1].

ثانيا- نظرية الوكالة:

وتشير هذه النظرية إلى وجود صراع وتناقض في المصالح بين الموكل والوكيل، لذلك فإن هناك رغبة مشتركة لدى كل من الملاك (الموكل) والإدارة (الوكيل) في الحصول على تأكيدات من طرف محايد لمصداقية القوائم المالية، فرغبة المالك في الحصول على هذه المصداقية واضحة، والإدارة لديها كل المعلومات من واقع معايشتها للشركة، كما أنها تتولى مسئولية إعداد القوائم المالية، مما يتاح لها مرونة كبيرة في اختيار السياسات والطرق المحاسبية المعتمد عليها، كما قد تقوم بإبراز وتضخيم الايجابيات وإخفاء أو تقليل الخسائر، لذلك تظهر حاجة الملاك إلى وجود تأكيدات من طرف محايد حتى لا تحدث مثل هذه الأمور، كما أن رغبة الإدارة في الحصول على تأكيد من طرف محايد بمصداقية القوائم المالية[2].

ثالثا- النظرية التحفيزية:

يرى البعض أن المراجعة بالإضافة إلى كونها تمنح المصداقية للقوائم المالية، فإنها تُضيف قيمة للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية نتيجة للاعتبارات التحفيزية، وطبقا لذلك، فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه، لأنهم يعرفون أن هذه القوائم ستخضع للمراجعة، وبالتالي فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدمي

[1]- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص23.

[2]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص31.

تلك القوائم، وعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها، إلّا أنه يوجد اعتقاد لدى البعض بأن خضوع القوائم المالية للمراجعة يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة[1].

بالإضافة إلى هذا، هناك **العديد من الأسباب** التي أدت إلى ضرورة وجود المراجعة، نذكر منها[2]:

- ✓ الفاصل الموجود بين مُعد المعلومات والمستفيد منها، هذا الأخير غير قادر على ممارسة المراجعة للتأكد من عدالة القوائم المالية، وبالتالي ضرورة وجود المراجعة؛
- ✓ اتساع حجم الشركات وتضخم حجم عملياتها، وبالتالي الخوف من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب، مما يخلق مبررا لخدمة التأكيد التي تقدمها المراجعة؛
- ✓ تميز العقود الأخيرة بتعقيد العمليات المحاسبية وكثرة عمليات السيطرة والاندماج وانتشار تجارة المشتقات المالية...، إذ صار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناتجة عنها، وبالتالي صار أمام هؤلاء المستخدمين خياران: إما **تحمل الخطر** الناتج عن هذه العمليات وتحمل تكاليفه، وإما **تكليف مهنة المراجعة** للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهما، وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها.

ومنه يتضح، أن هناك طلبا متزايدا على خدمات المراجعة، وحتى يُمكن للمراجع القيام بدوره الضروري، فيجب عليه أن يكون فاهما ومدركا لدوره الهام في المجتمع، وأن يعمل بإستمرار على تطوير مهاراته ورفع كفاءته وتطوير معلوماته، ولا شك أنه ما يزيد من مصداقية المراجعة ويسهل من عمل المراجع ويضمن موضوعيته وحياده، هو أن يستند عمله إلى نظرية واضحة للمراجعة، التي تشمل على مجموعة من الأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة المترابطة، والتي توجه سلوك المراجع وتساعده في اتخاذ قراراته.

المطلب الثالث: المهام التي تمارسها المراجعة الخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

إن مهنة المراجعة في الوقت الراهن تواجه أزمة فقدان الثقة والمصداقية بسبب تعرض كبرى الشركات العالمية إلى الفشل والإنهيار، بسبب التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة، من خلال استغلال بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي من شأنها اظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي، فالتلاعب في البيانات المالية يُعد فنا من فنون التضليل، وقد يكون من الصعب في بعض الأحيان اكتشافه، إلاّ أن عملية المراجعة لا تعني أن هناك ضمان كامل لإكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنه يوجد احتمال بعدم اكتشاف بعضها، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المراجع التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية.

أولا- مسئولية المراجعة الخارجية تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية:

نتيجة لتزايد الأزمات المالية والإقتصادية على المستوى المحلى والعالمي، أصبحت مهنة المراجعة تعاني من أزمة فقدان الثقة والمصداقية، مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين والرأي العام، عن

---

[1]- محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2]- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 40- 42.

سبب عدم إعطاء المراجعين إشارات إنذار بخصوص تلك الشركات، وقد ظهرت العديد من التساؤلات من مستخدمي القوائم والتقارير المالية، حول كيفية فشل وانهيار الشركات بعد فترة وجيزة من إصدار مراجعيها لتقارير مراجعة نظيفة، فتقرير المراجع الذي يفيد بأنه تمت مراجعة حسابات شركة ما، ولم يُشر إلى أية تحفظات ثم تنهار بعدها هذه الشركة بدون أي تحذير مُسبق، يؤدى إلى الشك في تقاريره ورأيه، خاصة من جانب المستثمرين والمشترين المتوقعين للأسهم، ولكي تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها في المجتمع، فينبغي على المراجعين أن يحافظوا على ثقة المستفيدين من خدماتهم[1]، والتأكد من الآتي قبل ابداء آرائهم[2]:

- المبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تُمثل مبادئ متعارفا عليها ومقبولة قبولا عاما؛
- المبادئ المحاسبية مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة؛
- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات تُوفر معلومات كافية ومناسبة؛
- القوائم المالية تعكس وعلى نحوٍ مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود المدى المعقول.

فبالرغم من اهتمام المراجع بإكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية، وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، بضرورة إلقاء مسئولية اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب على المراجع، إلاّ أن هذه التلاعبات والممارسات الإحتيالية في تزايد مستمر حتى الآن **لعدة أسباب**، أهمها[3]:

- ✓ كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها والخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- ✓ اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أو المراجع؛
- ✓ إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص، الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

أما عن دور المراجع الخارجي تجاه الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة والتغيير فيها، فلقد أشارت كل من معايير المراجعة الدولية والأمريكية والخاصة بتقرير المراجع الخارجي، إلى أن المراجع الخارجي قد يختلف مع الإدارة حول بعض الأمور، مثل مدى قبول المبادئ المحاسبية التي اتبعتها أو طرق تطبيقها، أو مدى كفاية الإفصاح عنها في القوائم المالية، فإذا كانت مثل هذه الإختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية وتأكد المراجع الخارجي من وجود ممارسات للمحاسبة الإحتيالية، فإنه يجب عليه إبداء رأي مُتحفظ أو رأي عكسي، فالمراجع الخارجي قد يجد أن الإدارة قامت بالتحول أو التغير إلى طريقة أو مبدأ

---

[1]– سامح محمد رياض، **أثر التطورات الإقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الإحتيالية للمحاسبة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العدد الثالث والرابع، السنة العاشرة، المملكة الأردنية الهاشمية، ديسمبر 2011، ص 67.

[2]– مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 34، العدد 106، بغداد، العراق، 2012، ص 122.

[3]– بتول محمد نوري مجيد، **تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 96، بغداد، العراق، 2013، ص 197.

محاسبي آخر يتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لا توجد مبررات مُقنعة وكافية لذلك، في هذه الحالة وإذا تبين للمراجع أن تأثير ذلك على القوائم المالية بسيطاً فإنه يصدر رأياً نظيفاً، أما إذا تبين له أن تأثير تلك التغييرات هاماً وجوهرياً، فإنه يعرض الأمر على الإدارة مقترحاً إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية، فإذا وافقت الإدارة وقامت بإجراء التعديلات المطلوبة، فإن القوائم المالية تصبح مُتمشية مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم يظل تقرير المراجع نظيفاً، أما إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات، فإن المراجع قد يصدر رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً، مع توضيح أسباب إصدار هذا الرأي، أما عند حدوث تغيير مُبرر ومُقنع في المبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة من قبل إدارة الشركة، وكان لهذا التغيير تأثيراً مادياً وملموساً على قابلية تلك القوائم المالية للمقارنة، ففي هذه الحالة ينبغي على المراجع الخارجي إضافة فقرة في تقريره تُشير إلى هذا التغيير المحاسبي وأسبابه وأثره، وبيان ما إذا كانت إدارة الشركة قد حققت أهدافها من إجراء هذا التغيير المحاسبي من عدمه [1]، فمسؤولية المراجع هي التأكد من أن المحاسب يعتمد على الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً، وأنها تتلاءم مع طبيعة نشاط الشركة والظروف المحيطة، وقد أورد **معيار المراجعة الدولي رقم 240** أمثلة على الغش منها[2]:

- التلاعب أو تعديل السجلات أو المستندات؛
- اختلاس الأصول؛
- طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات؛
- تسجيل معاملات وهمية؛
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

بمعنى أن هذا المعيار جعل من سوء استخدام الطرق المحاسبية، أحد وسائل الغش التي على المحاسب أن يتجنبها، وتجدر الإشارة إلى أن معايير المراجعة قد أعطت موضوع الثبات في استخدام الطرق المحاسبية اهتماما خاصاً، إذ تتم الإشارة إليها في الفقرة الأخيرة من إبداء الرأي بتقرير المراجعة.

ومنه نجد، لابد أن يتزود المراجع الخارجي بمعلومات عن الدوافع وراء قرارات إدارات الشركات بشأن اختيار أو تغيير الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية، وخاصة في حالة الشركات المتعثرة، حيث تميل الإدارة في تلك الشركات المتعثرة لإجراء اختيارات أو تغييرات للطرق وللمبادئ والتقديرات المحاسبية لتحقيق أغراض معينة، ففهم وإدراك المراجع الخارجي للدوافع وراء قرارات الإدارة هذه، سوف يُمكنه من التخطيط السليم لحجم عينة المراجعة، ومن ثم التخطيط الملائم للوقت والتكلفة اللازمين لإنجاز عملية المراجعة، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية في أدائه لعملية المراجعة، كما يجب على المراجع الخارجي دراسة وتحليل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، وتقرير مجلس الإدارة، للوصول والإكتشاف المُبكر لأية ممارسات

[1]– سامح محمد رياض، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[2]– مقداد احمد الجليلي، وحيد محمود رمو، مرجع سبق ذكره، ص 123.

احتيالية في المحاسبة، وتوجيه الشركة بإصلاح ما نتج عن هذه الممارسات، وإلا أدى استمرارها في إتباع هذه الممارسات إلى انهيار أسهمها وانهيار الشركة في النهاية[1].

نستطيع القول أن المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، وأن يوضح في تقريره رأيه بشكل مُحايد عما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت بشكل صادق وعادل أم لا، وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمسؤوليته ليست مقصورة على استخدام الأساليب التقليدية في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالإجراءات التحليلية التقليدية التي يستخدمها في عمله تُرشده في تحديد المجال الذي تم فيه ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن ثم يقوم بتركيز وقته وجهده في ذلك المجال، أي يقوم بزيادة نطاق الإختبارات والإجراءات التدقيقية.

ثانيا– الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لكي يتمكن المراجع الخارجي من أداء عمله، يجب أن تتوفر فيه **المواصفات والشروط** الآتية[2]:

- ✓ الموارد البشرية المؤهلة والمتدربة بشكل جيد؛
- ✓ التمتع بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الإقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال؛
- ✓ عدم التقيد بأساليب التدقيق المستندي التقليدي؛
- ✓ الإستقلالية التامة.

فعدم تماثل المعلومات بين الأطراف المهتمة بإقتصاديات الشركة، يدفع الوكيل إلى العمل على استغلال ما لديه من المعلومات في تنظيم منفعته، وبالتالي يحدث التعارض في المصالح، وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية كأداة للرقابة على تصرفات الوكيل وتخفيض هذا التعارض، ولزيادة فعالية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، لابد من الأخذ بعين الإعتبار النقاط التالية[3]:

- الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية؛
- الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي؛
- وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية، سواء من خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى؛
- اعتماد المراجع على كل من نُظم دعم القرار ونُظم الخبرة، لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي، وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص وتقسيم العمل والسرعة في إنجاز مهام المراجعة، وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي؛

[1]– سامح محمد رياض، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[2]– بتول محمد نوري مجيد، مرجع سبق ذكره، ص 197.

[3]– جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 109.

- الإرتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة، وذلك بزيادة تأكيد الصدق المحاسبي به وتوسيع نطاقه، ليتضمن معلومات تفي بالإحتياجات المتعددة لمستخدميه، ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال؛
- إن اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية)، يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية، سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة؛
- تقدير المراجع لمسئوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة، وبالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في رقم الأرباح، ونسب توزيعه بما يحقق مصالح إدارة الشركة.

على كل من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية، السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وإدراك اجراءات المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية، حتى يكون هذا الاجراء متبوعاً بإجراءات مضادة لمواجهة الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية وإدارتها بالشكل الصحيح.

وفيما يلي أهم **الإجراءات والإختبارات** التي يُنفذها المراجع للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية، لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة:

1-الإجراءات والإختبارات التي يُطبقها المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات)، إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية)، وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معًا، من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وتكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط[1]، والجدول التالي يتضمن عرضًا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل، والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها:

جدول رقم (07): إجراءات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

عناصر قائمة الدخل	الهدف	اجراءات المحاسبة الإبداعية	اجراءات المراجع
رقم المبيعات	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات	إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤه لاحقا في الفترة المالية التالية.	التحقق من فواتير البيع وخصوصًا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

[1]- بتول محمد نوري مجيد، مرجع سبق ذكره، ص 197.

	على هذه الإجراءات، الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة.	التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
تكلفة البضاعة المباعة	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة لزيادة الأرباح.	التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية.
مصاريف التشغيل	تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	التغيير غير المبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة.	الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية.
		استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه في الصناعة التي تعمل ضمنها الشركة.	التحقق من ذلك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقًا للمعدلات المتعارف عليها.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	عدم الافصاح عن الأثر المترتب على قرار اغلاق خط انتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال الشركة.	تقدير أثر اغلاق الخط الانتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	تضمين ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الافصاح عن طبيعة تلك البنود.	استبعاد تلك الأرباح من بنود الربح التشغيلي.
		دمج نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك.	إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

المصدر: محمد مطر، **الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص: 121- 123.

ومن خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن الإدارة تستخدم العديد من الإجراءات والممارسات في عناصر قائمة الدخل، وذلك لتحقيق أغراض خاصة، وعلى المراجع الخارجي بذل الجهد واستخدام اجراءاته الخاصة من أجل اكتشاف هذه الممارسات والحد منها.

2-الإجراءات والإختبارات التي يُطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة، وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معًا، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها[1]،

[1]- نفس المرجع، ص 198.

والجدول التالي يتضمن عرضًا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي، والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع تطبيقها:

جدول رقم (08): إجراءات المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

عناصر قائمة المركز المالي	الهدف	اجراءات المحاسبة الإبداعية	اجراءات المراجع
النقدية	تحسين نسب السيولة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	استبعاد النقدية عند احتساب نسب السيولة.
		التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية.	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
الاستثمارات المتداولة	زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
الذمم المدينة	المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص، وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.	طلب كشف بالذمم المدينة، والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
المخزون السلعي	زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	تضمين كشوفات الجرد بضاعة متقادمة أو تالفة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
		التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي.	التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية.
الإستثمارات طويلة الأجل	التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	عدم إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركات التابعة أو الزميلة.	إعادة تعديل رقم الربح بنصيب لشركة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة.
الأصول طويلة الأجل	تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم، أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.	عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من اظهاره ضمن قائمة حقوق المساهمين.	التحقق من الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم، وأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.

الأصول غير الملموسة	زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية، بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة.	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
المطلوبات المتداولة	تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
المطلوبات طويلة الأجل	تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية، واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل، وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
حقوق المساهمين	تحسين نتيجة أعمال الشركة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري مع معالجته ضمن الأرباح المتحجرة.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.
الموجودات والإلتزامات الطارئة والمشروطة	التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.	إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه.	دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة، وتعديلها بالشكل المناسب.

المصدر: محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 124- 127

ومن خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن الإدارة تستخدم العديد من الإجراءات والممارسات في عناصر قائمة المركز المالي، وذلك لتحقيق أغراض خاصة، وعلى المراجع الخارجي بذل الجهد واستخدام اجراءاته الخاصة من أجل اكتشاف هذه الممارسات والحد منها.

ثالثا- تعزيز أداء عمل المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

أصبح للمراجع الخارجي دورا جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة، نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة، فتهدف عملية المراجعة وفقا للمعايير، الى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام، خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وللوصول الى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمراجع عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمله للحد من الممارسات الإبداعية، ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي[1]:

1. توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة؛ حيث يُعتبر توفر مثل تلك الكفاءات، الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يُكلف بها مكتب المراجعة أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددا ونوعا، والإهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة المراجعة.
2. إن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الإقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال، والعوامل التي قد تُؤثر على المراكز المالية للعملاء، أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الإستمرار، بالإضافة الى ذلك الشعور بالإستقلالية والقدرة على ممارستها في الإتجاه الصحيح، والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.
3. يجب على مكاتب المراجعة أو دواوين المحاسبة تقييم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعتها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة المراجعة واستحالة احاطة المراجع بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100 %، لذلك على المراجع أن يُقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الإعتذار عنها، ما يجعل إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل الشك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية، لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المراجع والحدود الطبيعية لهذه المهمة، مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير قرارات إدارة الشركة.
4. إن مهمة المراجعة ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات، والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب المراجعة المستندية التقليدية والإطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت تشمل موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية.

ومما تقدم يمكن القول، بأن غالبا من يقوم بعملية التلاعب والاحتيال (ممارسات المحاسبة الإبداعية) من المحاسبين، يكون على مستوى عال من الحرفية والإبداع، لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين في مكاتب المراجعة أو في دواوين المحاسبة، من يكون على نفس المستوى أو أعلى منه، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها، حتى يستطيع أن يصل الى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

[1]– علي محمود الخشماوي، محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقيق من ممارساتها ونتائجها**، مرجع سبق ذكره، ص 19.

وعليه، يتضح ضرورة دراسة ومعرفة كافة الممارسات الاحتيالية في المحاسبة لما تسببه من مشاكل تضر بالإقتصاد بشكل عام، والعمل على تقوية دور المراجع الخارجي وجعله قادراً على كشف هذه الممارسات، وذلك عن طريق تحديد وتطوير أساليب تؤدى إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل الثالث

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، ويمكن تقسيم هذه الآليات الرقابية إلى آليات الحوكمة الداخلية والتي تتمثل في لجنة المراجعة و مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، وآليات الحوكمة الخارجية والتي تتمثل في المراجعة الخارجية.

فتُعتبر لجنة المراجعة من بين أهم آليات الرقابة التي تعتمد عليها حوكمة الشركات، وأحد أهم دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة، كما تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجعة الداخلية والخارجية، ومساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، أما مجلس الإدارة يعتبر من الأطراف الأساسية والمهمة في الشركة، ومن بين أهم آليات الرقابة أيضا التي تعتمدها حوكمة الشركات، إذ أنه يلعب دورًا محوريًّا في الحوكمة، إذ يقوم بدور كبير ومهم في تطبيق مبادئها والتقليل من مخاطر الأزمات المالية، كما تُعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مُهمة وفعالة في الشركة، وتعتبر من آليات الرقابة التي تعتمدها حوكمة الشركات، إذ أنها تساعد الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية وفي تحقيق أهدافها، وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات.

وتُعد المراجعة الخارجية آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات، حيث أصبحت في الوقت الحالي تواجه أزمة فقدان الثقة والمصداقية، بسبب تعرض كبرى الشركات العالمية إلى الفشل والإنهيار، بسبب التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة.

كل هذه الآليات وغيرها تعتبر مهمة وتعتمدها حوكمة الشركات في تطبيق مبادئها وتحقيق أهدافها، بالإضافة الى التقليل من حالات الغش والتحايل في الشركة.

الفصل الرابع:

استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش – بسكرة

تمهيد

بعدما تطرقنا في القسم النظري من الدراسة الى الإطار النظري لحوكمة الشركات وللمحاسبة الإبداعية، وكذا الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية من خلال آليات الرقابة التي تعتمد عليها، ارتأينا أن ندعم دراستنا هذه بدراسة ميدانية تبين واقع حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية، ومدى اسهامات آليات الرقابة التي تعتمدها الحوكمة في الحد من التلاعبات المالية والتحايل المالي الذي يستخدمه بعض الموظفين من أجل تحقيق أهداف خاصة في الشركة، وهذا ما سيتم دراسته في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة.

ومن خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق الى العناصر التالية:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة .

المبحث الثاني: واقع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثالث: دور استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة حول مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش–بسكرة، وذلك من خلال تعريفها ونشأتها، حيث أن كل المعلومات المذكورة حول هذه المؤسسة، هي من خلال مقابلات مع مدراء مصلحة المحاسبة ومجموعة من موظفي المؤسسة التابعين لمديرية الإدارة العامة، وكذا موظفين تابعين لمديرية المحاسبة والمالية، وكذا اجراء مقابلة مع محافظ حسابات المؤسسة، بالإضافة إلى بعض الوثائق المقدمة من طرفهم.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مؤسسة المطاحب الكبرى للجنوب

أولا– التعريف المؤسسة:

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب هي شركة خاصة، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة "**SARL**"، تتمتع وفقا لأحكام القانون التجاري بالشخصية المعنوية، أُنشئت هذه الشركة في اطار شراكة بين شركة جزائرية وشركة إماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، برأس مال يُقدر بـ: 135 مليون دينار جزائري، تقع جغرافيا في بلدية أوماش بدائرة أورلال، ولاية بسكرة، إذ أنها تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية، كما يقطعها الطريق الوطني رقم (03) الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها أيضا خط السكة الحديدية، يوجد بجانب مؤسسة المطاحب الكبرى للجنوب تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية؛ القمح بنوعيه (اللين والصلب).

وتبلغ المساحة الإجمالية للمؤسسة بـ: 225 54 م^2، حيث تُمثل المساحة المغطاة 920 4 م^2 مقسمة بين وحدتي: الدقيق والفرينة بمساحة 850 2 م^2 ، ووحدة الكسكس بمساحة 070 2 م^2.

في 04 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة **(SARL)** إلى شركة ذات أسهم **(SPA)**، وتم رفع رأس مالها إلى 300 مليون دينار جزائري.

****التعريف بالجانب الجبائي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب:** مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب **(GMSud)**، مؤسسة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال، شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة **(SARL)**، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع، لهذا فهي مُجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد (09)، (10) و (11) من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلي جميع الإلتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين، وتتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على أرباح الشركات **(IBS)** على أساس الربح المحقق.
- الرسم على القيمة المضافة على جميع عمليات البيع التي تخص الفرينة الممتازة، الكسكس والنخالة بمعدل 7%.
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي **(TAIC)** على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2%.

- الدفع الجزافي **(VF)** على أساس كتلة الأجور والمعاشات الممنوحة للعمال والموظفين بالمؤسسة، وهذا بالمعدلات 3 %، 2%، 1%، 0 % حسب السنوات 2003، 2004، 2005، 2006.
- الرسم العقاري **(TF)** على أساس جميع ممتلكات المؤسسة العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية.

وقد استفادت المؤسسة من الإمتيازات الضريبية (الإعفاءات) المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، حيث استفادت من الإمتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الخاص، بإعتبار أن بلدية أوماش مُصنفة ضمن الأنظمة الخاصة، كما استفادت من الإمتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم (01-03)، وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشاءها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الإمتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر (01-03).

ثانيا- وحداتها ومراحل انجازها:

1- وحداتها: تحتوي المؤسسة على وحدات موجودة في أوماش وفي ولاية جيجل، وتتمثل في:

- **الوحدات الموجودة في منطقة أوماش:** وتشمل:

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة؛ وهي الوحدة الرئيسية بالمؤسسة.
- وحدة انتاج الكسكس؛ ونشاطها هو إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق.

- **الوحدات الموجودة بجيجل:** وتشمل:

✓ **وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام الموجودة بميناء "جن جن" بجيجل،** وقد ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه الصلب واللين بالدرجة الأولى وذلك لهدفين أساسيين:

- تموين احتياجات وحدة الدقيق والفرينة؛
- تموين السوق الجزائري.

✓ **وحدة صوامع تخزين الحبوب:** وهي وحدة قيد الإنجاز وتقع في ميناء "جن جن"، ويقدر الإستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، حيث يُعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب في افريقيا من ناحية المساحة والطاقة التخزينية، وتقدر مساحتها بـ 9.6 هكتار، اذ تحصلت عليها المؤسسة بموجب اتفاقية بينها وبين إدارة ميناء "جن جن"، ويبلغ عدد هذه الصوامع 18 صومعة تقدر طاقتها التخزينية بـ 000 160 طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ 000 25 طن، وقد برمجت توسعة هذا المشروع في مرحلة ثانية وذلك لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تقدر بـ 000 80 طن ومساحة مغطاة تقدر بـ 000 25 طن.

2- مراحل انجازها: مرت عملية إنجاز المؤسسة بعدة مراحل الى أن دخلت مرحلة الدخول الفعلي في عملية الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإسيتراد والتصدير العمل سنة 2000، وذلك بإستراد القمح الصلب واللين وبيعه في السوق الوطنية، بهدف تهيئة الأرضية الصلبة للوحدات الأخرى والتعريف بالمؤسسة في السوق الوطنية، واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعدها في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال لوحدة الدقيق والفرينة كانت في أكتوبر سنة 2000، وكانت نهاية الأشغال في

جويلية من سنة 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في مارس سنة 2003 كإنطلاق فعلي للإنتاج.

أما فيما يخص وحدة الكسكس، فقد كانت بداية الأشغال في سبتمبر سنة 2001، وانتهت في ديسمبر سنة 2002، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر سنة 2003، أما وحدة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الأشغال حتى الوقت الحالي.

ثالثا– أهمية وأهداف المؤسسة:

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب **(GMSud)** مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة، بإعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع، وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين، من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المؤسسات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة.

1– أهمية المؤسسة: تتمثل أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- تُعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك؛
- تُلبي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجات السوق؛
- توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة؛
- الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الإتصال بمناطق عديدة.

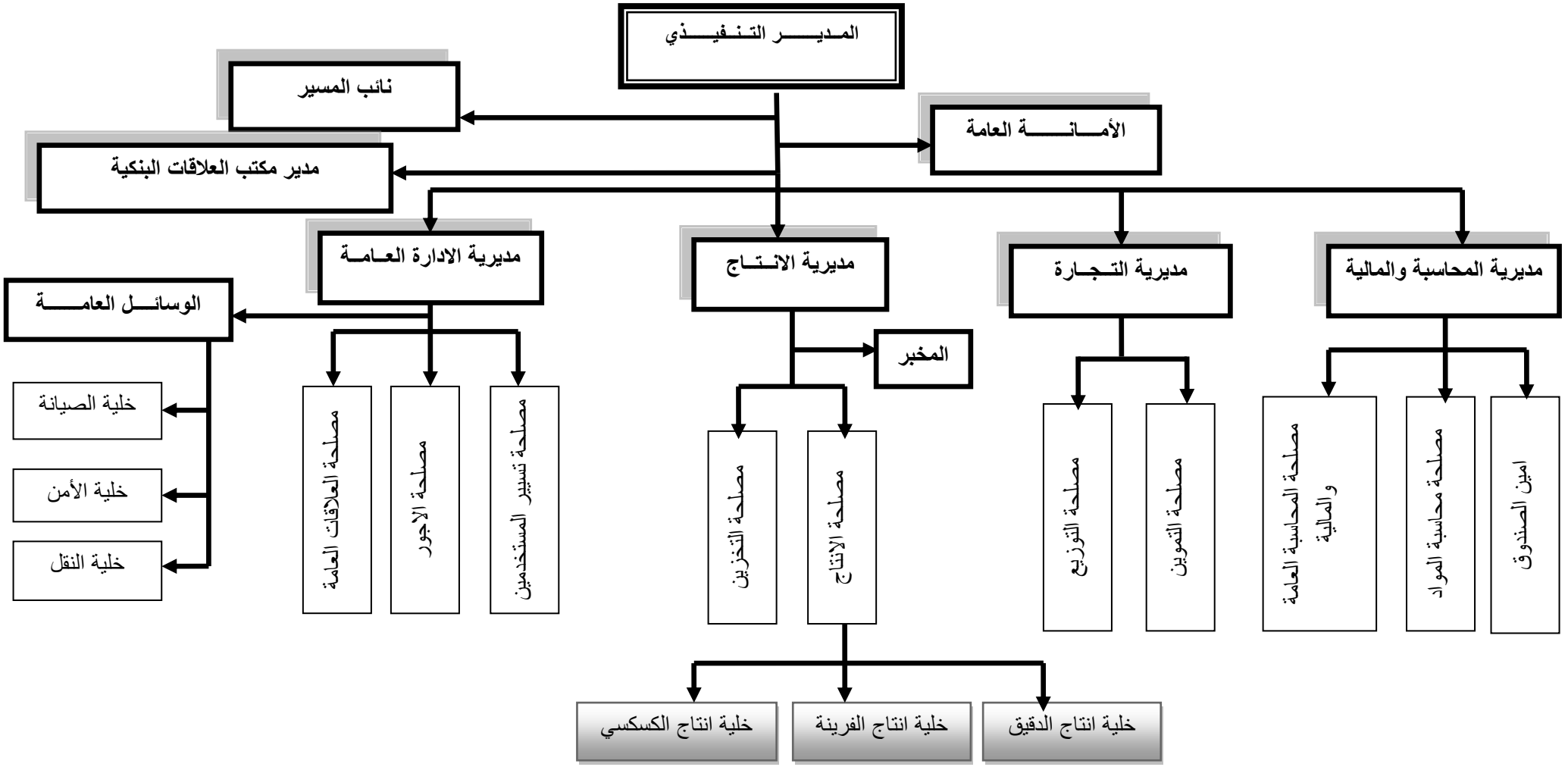
2– أهداف المؤسسة: وضعت المؤسسة مجموعة من الأهداف بغية تقوية مركزها التنافسي أمام المؤسسات الأخرى، وجذب أكثر من المستهلكين لطلب منتجاتها، حيث تتمثل هذه الأهداف في:

- العمل على تلبية حاجات السوق من المنتجات الغذائية؛
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق؛
- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها؛
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة؛
- تخفيض التكاليف بالإستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية؛
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأمامي والخلفي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تُعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من المؤسسات الصناعية الخاصة، فهي من الناحية التنظيمية تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح، حيث يُبين الهيكل التنظيمي لها مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها، كما هي مبينة في الشكل التالي:

شكل رقم(11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش–بسكرة



المصدر: مديرية الادارة العامة للمؤسسة.

ومن خلال هذا الشكل، نجد أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يُعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات التي تتواجد في هذه المؤسسة لوحدة انتاج الدقيق والفرينة الموجودة بمنطقة أوماش، حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، و تتمثل هذه الوحدات والمصالح في:

1-المُسير التنفيذي: وهو المُكلف بحسن تسيير المؤسسة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

2- نائب المسير: يقوم بمساعدة المسير في تسيير المؤسسة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة، والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.

3- مكتب العلاقات الخارجية والبنكية: وهو مكتب تنسيقي لأعمال المؤسسة مع شركائها الأجانب، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب، مقره بالجزائر العاصمة.

4- الأمانة العامة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الإتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

5- مديرية الإدارة العامة: وتحرص على تطبيق القوانين وضبطها، وتندرج تحتها المصالح التالية:

أ- مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تموين مصالح المؤسسة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات،...) وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالمؤسسة، وتتدرج تحتها الخلايا التالية:

- **خلية الصيانة:** وتهتم هذه الخلية بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.
- **خلية الأمن:** مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للمؤسسة، وتقوم كذلك بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة، وذلك لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الحمولة المشتراة.
- **خلية النقل:** وتقوم هذه الخلية بتسيير حظيرة المؤسسة وإيصال الطلبيات إلى العملاء ونقاط البيع، وكذلك نقل عمال المؤسسة.

ب- مصلحة تسيير المستخدمين: تحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون، تسيير شؤون العمال من بداية العمل الى نهاية العقد، مراقبة العمال من حيث الغيابات، توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة .....

ج- مصلحة الأجور: تحرص هذه المصلحة على إعداد الأجور من حيث تحديدها وحسابها، وإعداد جميع التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

د- مصلحة العلاقات العامة: وتعمل هذه المصلحة على القيام بجميع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة، مثل صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري ...إلخ.

6- مديرية الإنتاج: تُشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتندرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

أ- **المخبر:** تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الموردين، وهذا من أجل تحديد مواصفات النوعية للمنتج النهائي، ومراقبة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

ب-**مصلحة الإنتاج:** تشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج والمحافظة على مستوى الجودة، إذ يقوم مدير الإنتاج بتتبع كل مراحل الإنتاج حتى الوصول الى المرحلة النهائية، بحيث يتم ارسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية مرة أخرى.

وتم انشاء مجلس الإدارة بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في: 1999/02/22 تحت رقم السجل التجاري: 99 ب 3921240، ويتكون هذا المجلس من أربعة (04) أعضاء شرعيون، كما هو مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (09): الأعضاء الشرعيون لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

اسم ولقب العضو	تاريخ ومكان الازدياد	العنوان	الصفة	الجنسية
مختاري عيسى	1961/11/28 بسكرة	بسكرة	رئيس مجلس الإدارة	جزائرية
رحماني عبد الحفيظ	1955/10/21 الجزائر	الجزائر	عضو مجلس إدارة	جزائرية
خالدي عز الدين	1973/08/16 بسكرة	بسكرة	عضو مجلس إدارة	جزائرية
جوهري حميد	1952/10/02 بجاية	بجاية	عضو مجلس إدارة	جزائرية

المصدر: السجل التجاري لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

وتتميز وحدة الدقيق والفرينة بمختلف انتاجاتها من حيث النوعية والحجم، هذا ما أدى الى الإستجابة الواسعة لمختلف عملائها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (10): تشكيلة منتجات وحدة الدقيق والفرينة لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

المنتج	النوع	سعة الكيس
الفرينة	عادية	50، 25، 05، 01 كغ
	ممتازة	05، 01 كغ
	خشن	25 كغ

الدقيق	عادي درجة ثانية	05/ 02 كغ
	متوسط	05/ 02 كلغ
	ممتاز	25/ 10 كغ
	سمولات **(SSSF)**	25 كغ
النخالة		40/100 كغ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة محاسبة المواد

ج- مصلحة التخزين: وهي المصلحة المشرفة والمسؤولة عن كل مخزونات المؤسسة.

7- مديرية التجارة: وتضم مصلحة التوزيع ومصلحة التموين، حيث يتم التنسيق بين مصلحة التجارة ومصلحة الإنتاج، إذ يتم إرسال المخزونات لهذه المصلحة ليتم توزيعها حسب الأولوية، كون أن الطلب أكبر من الإنتاج، حيث تقوم هذه المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الأولوية.

8- مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري، وتتفرع عنها المصالح التالية:

- **مصلحة المحاسبة العامة والمالية: و**تقوم بالتقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية.
- **مصلحة محاسبة المواد:** تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع .
- **أمين الصندوق:** ويقوم بتسديد مصاريف وأعباء المؤسسة، وكذا تسديد أجور العمال وقبض المداخيل النقدية للمؤسسة.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة (كما تم عرضه)، حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة خلال سنة 2017 بـ 187 عاملا موزعة على مختلف وظائف الوحدة والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (11): تصنيف العمال حسب المديريات لدى وحدة الدقيق والفرينة بالمؤسسة

الوحدة: عامل

المديريات / مستوى العمال	المسير	نائب المسير	الأمانة	مكتب العلاقات البنكية والخارجية	الإدارة العامة	الإنتاج	التجارة	المالية والمحاسبة	الوسائل العامة	المجموع
إطار	1	1	2	2	4	4	3	9	5	31
فني(تقني)	/	/	/	/	/	8	/	/	10	18
أعوان منفذين	/	/	/	/	/	86	22	/	30	138
المجموع	1	1	2	2	4	98	25	9	45	187

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على وثائق من مديرية الإدارة العامة بالوحدة

من خلال الجدول يتضح عدد العمال و مستواهم حسب كل مديرية.

المبحث الثاني: واقع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

قبل معرفة مدى استخدام المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية، يجب أولا معرفة مدى تطبيق حوكمة الشركات في هذه المؤسسة، وذلك من خلال تطبيق مبادئها وآلياتها الرقابية.

المطلب الأول: واقع تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

الجزائر على غرار الدول الأخرى سعت الى تطبيق حوكمة الشركات في مختلف الشركات والمؤسسات الجزائرية، من أجل القضاء على الفساد المالي والإداري فيها، وتحسين آدائها وتحقيق النمو الاقتصادي.

أولا- واقع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة: لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، قمنا بإجراء مقابلة مع رئيس مجلس الإدارة وبعض الموظفين من: مديرية المحاسبة والمالية، مديرية الادارة العامة، مديرية الإنتاج، مديرية التجارة ومديرية الوسائل العامة، الذين بلغ عددهم 17 موظفا، حيث قمنا بوضع قائمة استقصاء تحتوي على مجموعة من الأسئلة، وكانت الإجابة بـ (نعم أو لا)، حيث تم حساب التكرار والنسبة لكل سؤال كما هو مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (12): قائمة استقصاء لمدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسة

الرقم	الأسئلة	التكرار		النسبة	
		نعم	لا	نعم	لا
	1-ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة بالمؤسسة				
01	هناك توزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات بالمؤسسة.	17	0	100	0
02	توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات يضمن المصلحة العامة	16	1	95	5

	للمؤسسة.				
03	تقوم المؤسسة بتوفير مختلف الموارد للقيام بالمهام بصورة دقيقة.	**15**	**2**	**88**	**11**
04	تتميز الجهات الإشرافية والتنظيمية بالمؤسسة بالسلطة والنزاهة والموضوعية للقيام بواجباتها في الوقت المناسب وبصورة شفافة.	**17**	**0**	**100**	**0**
	2-ضمان حماية حقوق المساهمين:				
01	المساهمين بالمؤسسة وحدهم أصحاب الحق في تعيين وفصل أعضاء مجلس الإدارة.	**17**	**0**	**100**	**0**
02	تقوم المؤسسة بنشر المعلومات الكافية وبصورة عادلة لجميع المساهمين وبصورة دورية ومنتظمة.	**17**	**0**	**100**	**0**
03	لكل مساهم الحق في الإستفسار عن المراجع الخارجي.	**17**	**0**	**100**	**0**
04	لكل مساهم الحق في المشاركة والتصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين.	**17**	**0**	**100**	**0**
05	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن هيكل رأس المال حتى يتمكن المساهمين القيام بعملية الرقابة لتفادي عمليات التلاعب الداخلي.	**17**	**0**	**100**	**0**
06	لكل مساهم الحق في اتخاذ القرارات المهمة والمتعلقة بالتغييرات الجوهرية بالمؤسسة (التعديل في النظام الأساسي أو في بنود تأسيس المؤسسة.....)	**17**	**0**	**100**	**0**
	3-ضمان المعاملة المتساوية بين كافة المساهمين:				
01	هناك معاملة خاصة لبعض المساهمين عن غيرهم.	**0**	**17**	**0**	**100**
02	تلتزم المؤسسة بالمعاملة المتساوية لجميع المساهمين.	**17**	**0**	**100**	**0**
03	تلتزم المؤسسة بتوفير المعلومات بصورة عادلة لجميع المساهمين.	**17**	**0**	**100**	**0**
04	توفير حقوق التصويت المتساوية لكافة المساهمين.	**17**	**0**	**100**	**0**
	4-ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح بالمؤسسة:				
01	تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات الكافية لحماية حقوق أصحاب المصالح.	**17**	**0**	**100**	**0**
02	تلتزم المؤسسة بكفالة حق أصحاب المصالح في الوصول الى معلومات تضمن مصالحهم كل حسب علاقته بالمؤسسة بشفافية وموضوعية.	**17**	**0**	**100**	**0**
03	تلتزم المؤسسة بتلبية متطلبات السلطات الرقابية على أكمل وجه.	**17**	**0**	**100**	**0**

	5-الإفصاح والشفافية:				
01	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية وفي الوقت المناسب لجميع ذوي المصلحة بالمؤسسة.	**17**	**0**	**100**	**0**
02	يتم الإفصاح عن هيكل الأجور بصورة موضوعية وشفافة.	**15**	**2**	**88**	**11**
03	تقوم المؤسسة بعرض البيانات المالية على مراجع خارجي مستقل ومؤهل ذو كفاءة وسمعة مهنية محترمة.	**17**	**0**	**100**	**0**
04	تقوم المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد.	**17**	**0**	**100**	**0**
	6-مسؤوليات مجلس الإدارة:				
01	يقوم المجلس بإصدار لوائح وقوانين تنظيمية تمتاز بالموضوعية وتخدم المصلحة العامة للمؤسسة.	**17**	**0**	**100**	**0**
02	هيكل الإدارة مصمم بشكل واضح لجميع الموظفين.	**17**	**0**	**100**	**0**
03	يقوم مجلس الإدارة بوضع أهداف عامة للمؤسسة والعمل على تنفيذها ومتابعتها وتطويرها.	**17**	**0**	**100**	**0**
04	يقوم مجلس الإدارة بتطبيق القوانين والأنظمة التي تحمي حقوق أصحاب المصلحة بالمؤسسة.	**17**	**0**	**100**	**0**
05	يتميز أعضاء المجلس بالكفاءة العالية والخبرة المهنية .	**17**	**0**	**100**	**0**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات من المؤسسة

من خلال الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها قائمة الإستقصاء المتعلقة بمدى تطبيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسة، والتي تم توزيعها على 17 موظف بالمؤسسة، نلاحظ معظم الإجابات كانت تمثل بنسبة 100%، حيث نجد أنه هناك توزيع محدد وواضح للمسؤوليات بين محتلف الجهات الإشرافية والتنفيذية للمؤسسة، الذي يخدم المصلحة العامة، هذا ما يضمن وجود أساس لإطار فعال للحوكمة بالمؤسسة، كما أن هذه الأخيرة تقوم بتوفير مجموعة من الحقوق لجميع المساهمين فيها، وتعمل على المعاملة المتساوية بينهم، بالإضافة الى وجود مجلس إدارة بالمؤسسة يقوم بوضع الأهداف والخطط الاستراتيجية والعمل على تنفيذها وتطويرها، كما أنه يقوم بجميع مسؤولياته تجاه المؤسسة والمساهمين على أكمل وجه، بالإضافة الى الإفصاح عن جميع المعلومات التي تخص المؤسسة بكل شفافية وموضوعية لمختلف أصحاب المصالح بالمؤسسة، أيضا وجود مراجع خارجي مستقل يقوم بتدقيق جميع العمليات المالية والمحاسبية بالمؤسسة.

ومنه نجد أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تقوم بتطبيق مختلف مبادئ حوكمة الشركات.

ثانيا-واقع تطبيق آليات حوكمة الشركات بالمؤسسة: بما أن المؤسسة تقوم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، فعليه يجب معرفة مدى تطبيق المؤسسة الآليات الرقابية للحوكمة، حيث قمنا بإجراء مقابلة مع

رئيس مجلس الإدارة وبعض الموظفين من: مديرية المحاسبة والمالية، مديرية الإدارة العامة، مديرية الإنتاج، مديرية التجارة ومديرية الوسائل العامة، الذين بلغ عددهم 17 موظفا، وقمنا بوضع قائمة استقصاء تحتوي على مجموعة من الأسئلة، وكانت الإجابة بـ (نعم أو لا)، حيث تم حساب التكرار والنسبة لكل سؤال كما هو مبين بالجدول التالي:

جدول رقم (13): قائمة استقصاء لمدى تطبيق الآليات الرقابية لحوكمة الشركات بالمؤسسة

الرقم	الاسئلة	التكرار		النسبة	
		نعم	لا	نعم	لا
	1-مجلس الإدارة:				
01	وجود مجلس ادارة فعال بالمؤسسة.	17	0	100	0
02	يعمل أعضاء المجلس على أساس المعرفة التامة وبذل المجهودات لصالح المؤسسة و كافة المساهمين.	17	0	100	0
03	إلتزام أعضاء المجلس بالقوانين واللوائح الخاصة بالمؤسسة لتنفيذ مختلف الأهداف المخططة ومراقبتها، والعمل على النمو والتقدم المستمر.	17	0	100	0
04	قيام أعضاء المجلس بمختلف عمليات الرقابة بالمؤسسة.	17	0	100	0
05	يعمل المجلس على منح فرص التدريب والتكوين للموظفين خاصة في مصلحة المحاسبة والمالية لمواكبة التطورات التي تحصل في بيئة الأعمال.	17	0	100	0
06	وضع سياسة مكتوبة من طرف المجلس تنظم العلاقة مع أصحاب المصالح لحمايتهم وحفظ حقوقهم.	17	0	100	0
07	يُلزم مجلس الإدارة موظفي المؤسسة بالتحلي بالسلوك الأخلاقي، والإحترام المتبادل بين جميع الموظفين، خاصة بين الرئيس والمرؤوس.	17	0	100	0
	2-المراجعة الداخلية:				
01	وجود وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة.	0	17	0	100
02	يتولى تنفيذ الرقابة الداخلية ادارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.	0	17	0	100
03	تقوم ادارة المراجعة الداخلية بمناقشة نظام الرقابة الداخلية مع المراجع الخارجي.	0	17	0	100
04	يتم فحص الإجراءات المحاسبية من قبل مراجع داخلي للتأكد من	0	17	0	100

	مطابقتها مع السياسات والقوانين الخاصة بالمؤسسة.				
	3-لجنة المراجعة:				
01	وجود وظيفة مستقلة للجنة المراجعة بالمؤسسة.	**0**	**17**	**0**	**100**
02	تقوم لجنة المراجعة بالتحقيق من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.	**0**	**17**	**0**	**100**
03	تقوم لجنة المراجعة بفحص نتائج المراجع الخارجي ومتابعة توصياته.	**0**	**17**	**0**	**100**
04	تقوم لجنة المراجعة بإعداد القوائم المالية.	**0**	**17**	**0**	**100**
05	تشرف لجنة المراجعة على عمل المراجع الداخلي.	**0**	**17**	**0**	**100**
06	تقوم لجنة المراجعة مع مجلس الإدارة بإختيار السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية.	**0**	**17**	**0**	**100**
	4-المراجعة الخارجية:				
01	للمؤسسة مراجع خارجي مستقل.	**17**	**0**	**100**	**0**
02	المراجع الخارجي للمؤسسة يتميز بالكفاءة وذو خبرة مهنية فعالة.	**17**	**0**	**100**	**0**
03	تلتزم المؤسسة بأن لا يقوم المراجع الخارجي بأية أعمال إضافية أخرى لصالح المؤسسة.	**17**	**0**	**100**	**0**
04	للمراجع الخارجي علاقة قرابة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة.	**0**	**17**	**0**	**100**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات من المؤسسة

من خلال الإجابة على الأسئلة التي تضمنتها قائمة الإستقصاء المتعلقة بمدى تطبيق آليات الرقابية لحوكمة الشركات بالمؤسسة، نجد أن المؤسسة تتوفر على مجلس إدارة فعال، أعضائه من ذوي المؤهلات العلمية ولديهم الخبرة في مجال المحاسبة والمالية، حيث يقوم هذا المجلس بوضع مختلف الأهداف والخطط ومراقبة تنفيذها لتسيير المؤسسة والحرص على نموها واستقرارها، هذه المهام وغيرها التي من شأنها تساعد على تطبيق الحوكمة بالمؤسسة.

أما بالنسبة للمراجعة الداخلية، فلا توجد إدارة خاصة بها محددة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومن خلال إجراء المقابلة مع رئيس مجلس الإدارة، صرح هذا الأخير بعدم وجودها كإدارة مستقلة بالمؤسسة، إذ أن عملية المراجعة والمراقبة الداخلية تتم من طرف مديرية المحاسبة والمالية، كما أن باقي المديريات تقوم بعملية الرقابة الداخلية لجميع المصالح التي تخصها، في حين مديرية المحاسبة والمالية تقوم بالرقابة عليها أيضا، ومنه نجد أن عدم توفر وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة، قد يفتح المجال للقيام بعمليات الغش والتلاعب في العمليات المالية وغيرها، وهذا لا يساعد على تطبيق حوكمة الشركات.

كما تبين أن وظيفة لجنة المراجعة غير موجودة بالمؤسسة، فهذه الوظيفة في الجزائر موجودة أكثر في البنوك والمؤسسات المسجلة في البورصة، فعدم توفر مثل هذه الوظيفة في أي مؤسسة سيؤدي حتما الى وجود بعض السلبيات فيها، كون لجنة المراجعة تعتبر من بين أهم آليات الرقابة التي تعتمدها حوكمة الشركات في الحد من عمليات الفساد والغش والإحتيال، فهي تساعد مجلس الإدارة في آداء مهامه بكفاءة وفعالية خاصة في اعداد التقارير المالية، دعم نظام الرقابة في المؤسسة، دعم استقلالية المراجع الداخلي والخارجي للمؤسسة، بالإضافة الى كونها تعمل حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، أما بالنسبة للمراجعة الخارجية، نجد للمؤسسة مراجع خارجي مستقل، يقوم بمهامه تجاه المؤسسة.

ومنه نستنتج أن المؤسسة تتوفر على آليات للرقابة الداخلية تتمثل في: مجلس الإدارة، وآليات للرقابة الخارجية تتمثل في المراجع الخارجي.

ومنه نستنتج، أنه من خلال اجراء مقابلة مع بعض أهم موظفي مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، اتضح لنا أن هذه المؤسسة تقوم بتطبيق حوكمة الشركات، هذه الأخيرة التي لا تعني فقط الإلتزام بتطبيق وإحترام مختلف المبادئ والقواعد والقوانين، وإنما هي ثقافة وأسلوب لضبط العلاقة بين مالكي المؤسسة ومديرها ومختلف المساهمين والمتعاملين معها، كما أن ممارسة حوكمة الشركات في هذه المؤسسة تتم من خلال أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية تتمثل في: مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: واقع تطبيق المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

هناك العديد من الحوافز التي تدفع بمختلف المؤسسات الى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلال هذا المطلب سنحاول معرفة مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب–أوماش–بسكرة، وذلك من خلال قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2012–2017)، حيث سيم استخدام نموذج جونز المعدّل **"JONSE 1995"** من طرف **"DECHOW & AL"** كمؤشر لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، كون هذا النموذج يُعد الأكثر قدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما تم إثباته واستخدامه في العديد من الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث سيتم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب الخطوات التالية:

الخطوة الأولى– تقدير المستحقات الكلية: كما تمت الإشارة إليه من قبل في الدراسات السابقة، فإنه يتم تقدير قيمة المستحقات الكلية من خلال مدخلين: حسب **التدفقات النقدية** و حسب **الميزانية العامة**، ويتم تقديرها **حسب مدخل التدفقات النقدية** وفق المعادلة الآتية:

$$TAC_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

حيث أن:

- $TAC_{i,t}$**:** المستحقات الكلية للؤسسة (i) في السنة (t).

- $\mathbf{NI_{i,t}}$: النتيجة الصافية للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $\mathbf{CFO_{i,t}}$: التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

ونظرا لعدم إمكانية الحصول على قيمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مباشرة من جدول التدفقات النقدية للمؤسسة محل الدراسة، قمنا بتقدير المستحقات الكلية **حسب مدخل الميزانية العامة** خلال الفترة (2012–2017) وفق المعادلة الآتية:

$$\mathbf{TAC_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}}$$

حيث أن:

- $\mathbf{TAC_{i,t}}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $\mathbf{\Delta CA_{i,t}}$: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $\mathbf{\Delta Cash_{i,t}}$: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $\mathbf{\Delta CL_{i,t}}$: التغير في الإلتزامات المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t) .
- $\mathbf{\Delta DCL_{i,t}}$: التغير في الديون المدرجة ضمن الإلتزامات المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $\mathbf{DEP_{i,t}}$: إجمالي المخصصات الإهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) في السنة (t).

ومن أجل حساب قيمة المستحقات الكلية، تحصلنا على ميزانيات المؤسسة خلال الفترة (2012–2017)، والجدول التالي يوضح أصول المؤسسة خلال الفترة (2012–2017)[1].

جدول رقم (14): أصول المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2012–2017) الوحدة بـ : دينار جزائري

الأصول	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
-الاصول غير الجارية:							
استثمارات مادية:	123 512 232						
اراضي	93 393 850	93 393 850	93 393 850	93 393 850	93 393 850	93 393 850	93 393 850
مباني	471 759 057	460 015 474	443 568 927	426 553 115	409 610 535	395 864 608	380 064 369
استثمارات عينية اخرى	354 527 588	263 012 072	608 169 712	488 637 043	405 719 749	355 241 769	309 677 257
استثمارات ممنوح امتيازها		299 103 052	285 507 459	326 294 239	326 294 239	326 294 239	326 294 239
استثمارات يجرى انجازها	1 412569 244	1 789 385 821	1 511 058 297	1 842 312 983	1 974 431 414	2 508 848 633	2 898 925 113
استثمارات مالية:							
سندات موضع معادلة							
سندات اخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	61 467 750	92 217 672					
سندات اخرى مثبتة				205 117 895	239 701 708	328 161 136	368 891 225
قروض واصول مالية اخرى غير جارية	88 069 872	122 758 288	157 869 917	12 836 767	12 836 767	475 503	475 503
ضرائب مؤجلة على الاصل	9 934 277	12 361 858	12 836 767	280 398	279 923	8 945	
مجموع الاصول	**2 615 233 870**	**3 132 248 087**	**3 112 404 929**	**3 395 426 290**	**3 462 268 185**	**4 008 288 683**	**4 377 721 556**

[1]–الملاحق رقم:01، 04، 07، 10، 13، 16 تُمثل أصول المؤسسة من سنة 2012 الى 2017 على التوالي.

غير الجارية							
الاصول الجارية:							
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	70 818 944	84 821 824	76 988 573	97 149 627	95 023 752	361 399 257	90 490 900
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:							
الزبائن	149 780 234	106 204 680	130 880 552	108 502 478	108 167 356	243 287 904	188 602 663
المدينون الاخرون	82 609 435	110 622 294	135 131 772	95 275 400	108 402 820	66 779 929	31 646 095
الضرائب وما شابهها				4 972 265	4 755 584	141 852 163	191 847 540
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة							
الموجودات وما شابهها:							
الاموال الموظفة والاموال المالية الجارية الاخرى							
الخزينة	32 172 734	81 245 011	46 766 992	49 735 218	89 196 765	359 993 493	114 024 394
مجموع الاصول الجارية	**335 381 347**	**382 893 809**	**389 767 889**	**355 634 988**	**405 546 277**	**173 312 746**	**616 611 592**
المجموع العام للاصول	**2 950 615 217**	**3 515 141 896**	**3 502 172 818**	**3 751 061 278**	**3 867 814 462**	**5 181 601 429**	**4 994 333 148**

المصدر: من اعداد الطالبة بالإعتماد على الميزانيات من السجل التجاري.

والجدول الموالي يوضح خصوم المؤسسة خلال الفترة (2012-2017)[1]:

جدول رقم (15): خصوم المؤسسة محل الدراسة خلال الفترة (2012-2017) **الوحدة بـ : دينار جزائري**

الخصوم	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
رؤوس الاموال الخاصة:							
راس المال الصادر	300 000 000	300 000 000	300 000 000	300 000 000	300 000 000	300 000 000	300 000 000
راس المال غير الصادر							
العلاوات والاحتياطات(الاحتياطات المدمجة)							
فوارق اعادة التقييم							
فارق المعادلة (1)							
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	-76 051 460	10 195 447	22 004 737	-134 710 519	12 443 798	-246 274 224	-643 583 134
رؤوس اموال خاصة اخرى (ترحيل من جديد)	91 672 393	15 110 112	25 780 468				
حسابات الارتباط للشركات المدمجة (1)		92 122 749	162 117 751	47 785 204	-86 925 315	-74 481 517	-320 755.741
حصة الاقلية (1)							
المجموع (1)	**315 620 933**	**417 428 308**	**509 902 956**	**213 074 685**	**225 518 483**	**20 755 741**	**-664 338 875**
الخصوم غير الجارية:							
قروض وديون مالية	121 825 821	404 049 092	413 721 021	264 363 670	397 601 895	890 936.667	1 148 097 259
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)				2 010 855	2 010 855	2 010 855	2 010 855
ديون اخرى غير جارية				326 294 238	326 294 238	326 294 238	326 294 238
مؤونات ومنتجات							

[1]-الملاحق رقم: 02، 05، 08، 11، 14، 17 تُمثل خصوم المؤسسة من سنة 2012 الى 2017 على التوالي.

ثابتة مسبقا							
المجموع (2)	**121 825 821**	**404 049 092**	**413 721 021**	**592 668 763**	**725 906 988**	**1 219 241 760**	**1 476 402 352**
الخصوم الجارية:							
الموردون والحسابات الملحقة	2 476 606 499	2 475 111 843	2 358 820 130	2 711 033 260	2 655 661 777	3 725 803 795	3 934 787 770
الضرائب	2 287 813	2 641 680	8 518 917	9 649 875	24 975 921	16 857 149	4 491 417
ديون اخرى	34 274 151	215 910 973	211 209 794	224 634 695	235 751 293	240 454 466	242 990 484
خزينة سلبية							
المجموع (3)	**2 513 168 463**	**2 693 664 496**	**2 578 548 841**	**2 945 317 830**	**2 916 388 991**	**3 983 115 410**	**4 182 269 671**
المجموع(1+2+3)	**2 950 615 217**	**3 515 141 896**	**3 502 172 818**	**3 751 061 278**	**867 814 462**	**5 181 601 429**	**4 994 333 148**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري.

من خلال ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم) نقوم بحساب كل من: التغير في الأصول الجارية، التغير في الخصوم الجارية (الإلتزامات المتداولة)، التغير في النقدية، والتغير في الديون المدرجة ضمن الإلتزامات المتداولة (الديون قصيرة الأجل)، وذلك من خلال برنامج الاكسل EXCEL كما يلي:

جدول رقم (16): حساب التغير في الأصول الجارية والخصوم الجارية للمؤسسة خلال (2012-2017)

anneé	الأصول الجارية	ΔCAi,t	الخصوم الجارية	ΔCLi,t
2011	335 381 347		2 513 168 463.00	
2012	382 893 809,00	**47 512 462**	2 693 644 496,00	**180 476 033**
2013	389 767 889,00	**6 874 080**	2 578 548 841,00	**-115 095 655**
2014	355 634 988,00	**-34 132 901**	2 945 317 830,00	**366 768 989**
2015	405 546 277,00	**49 911 289**	2 916 388 991,00	**-28 928 839**
2016	173 312 746,00	**-232 233 531**	3 983 115 410,00	**1 066 726 419**
2017	616 611 592,00	**443 298 846**	4 182 269 671,00	**199 154 261**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري.

كما نقوم بحساب كل من التغير في النقدية والتغير في الديون قصيرة الأجل للمؤسسة خلال فترة الدراسة (2012-2017) كما هي مبينة بالجدول التالي:

جدول رقم (17): حساب التغير في النقدية والديون قصيرة الأجل للمؤسسة خلال (2012-2017)

anneé	الخزينة	ΔCashi,t	الديون قصيرة الأجل	ΔDCLi,t	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات DEPi,t
2011	32 172 734.00		34 274 151,00		**128 768 394.00**
2012	81 245 011,00	**49 072 277**	215 910 973,00	**181 636 822,00**	**148 314 153,00**
2013	46 766 992,00	**-34 478 019**	211 209 794,00	**-4 701 179,00**	**137 715 544,00**
2014	49 735 218,00	**2 968 226**	224 634 695,00	**13 424 901,00**	**223 946 273,00**
2015	89 196 765,00	**39 461 547**	235 571 293,00	**10 936 598,00**	**204 996 846,00**
2016	359 993 493,00	**270 796 728**	240 454 466,00	**4 883 173,00**	**196 237 440,00**
2017	114 024 394,00	**-245 969 099**	242 990 484,00	**2 536 018,00**	**197 826 721,00**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري.

وبعد ما تم حساب التغير في كل من: الأصول الجارية، الخصوم الجارية (الالتزامات المتداولة)، النقدية، والتغير في الديون المدرجة ضمن الإلتزامات المتداولة (الديون قصيرة الأجل)، نقوم بحساب المستحقات الكلية كما هي موضحة بـ**الملحق رقم (34)**، حيث نجد أن قيمة المستحقات الكلية تختلف من سنة الى أخرى، كما هو ملاحظ خلال سنتي (2013 و2017) كانت القيمة موجبة، أما باقي السنوات

(2012، 2014، 2015 و 2016) كانت ذات قيمة سالبة، وهذا راجع الى عدة أسباب يمكن ان تكون بسبب: مستوى آداء المؤسسة، الإستراتيجية المتبعة في تحقيق أهدافها، الطرق المحاسبية المتبعة، ...

الخطوة الثانية–تقدير معلمات النموذج: يتم في هذه الخطوة تقدير معالم نموذج جونز المعدّل المستخدمة لحساب المستحقات غير الإختيارية، من خلال معادلة الإنحدار المتعدد التي تتم لكل سنة على حدى، وذلك وفقا للنموذج التالي:

$$TAC_{i,t} /A_{i,t-1} = \alpha1 (1 /A_{i,t-1}) + \alpha2((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) /A_{i,t-1}) + \alpha3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + e_{i,t}$$

حيث أن:

- $TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).
- $A_{i,t-1}$: إجمالي أصول المؤسسة (i) للسنة السابقة(t−1).
- $\Delta REV_{i.t}$: التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (i)بين السنتين (t) و (t−1).
- $\Delta REC_{i,t}$: التغير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i)بين السنتين (t) و (t−1).
- $PPE_{i,t}$ **:** إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) في السنة (t).
- **α1, α2, α3:** معاملات الانحدار (معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة).
- $e_{i,t}$**:** الخطأ العشوائي، وتمثل بواقي النموذج في معادلة الانحدار وهي تشير إلى المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

من خلال ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم) نقوم بحساب كل من: التغير في رقم الأعمال، التغير في حساب العملاء وكذا حساب إجمالي الممتلكات والعقارات، وذلك من خلال برنامج EXCEL كما يلي:

جدول رقم (18): حساب التغير في رقم الأعمال والعملاء للمؤسسة خلال (2012–2017)

السنوات	إجمالي أصول	رقم الاعمال	التغير في رقم الاعمال	العملاء	التغير في حساب العملاء	إجمالي العقارات والممتلكات
2011	**2 950 615 217**	1 391 556 131		232 389 669		**919 680 495**
2012	**3 515 141 896**	1 340 647 099	**-50 909 032**	216 336 452	**-16 053 217**	**816 421 396**
2013	**3 502 172 818**	1 665 539 168	**324 892 069**	266 012 324	**49 675 872**	**1 145 132 489**
2014	**3 751 061 278**	1 565 788 115	**-99 751 053**	208 750 143	**-57 262 181**	**1 008 584 008**
2015	**3 867 814 462**	1 711 194 361	**145 406 246**	221 325 760	**12 575 617**	**908 724 134**
2016	**5 181 601 429**	2 845 764 385	**1 134 570 024**	451 939 996	**230 614 236**	**844 500 227**
2017	**4 994 333 148**	1 490 291 169	**-1 355 473 216**	412 096 298	**-39 843 698**	**783 135 476**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري.

وبعد ما تم حساب المستحقات الكلية في الخطوة الأولى، وحساب التغير في كل من: رقم الأعمال وفي حساب العملاء، وكذا حساب إجمالي الممتلكات والعقارات للمؤسسة لكل سنة على حدى في الخطوة الثانية، نقوم بحساب معادلات الإنحدار خلال فترة الدراسة (2012–2017) كما هو موضح **بالملحق رقم (35)**، إذ

تم الحصول على معادلات انحدار، وبعد معالجتها احصائيا باستخدام برنامج SPSS V23، نقوم بتقدير معاملات نموذج الإنحدار كما هو موضح **بالملحق رقم (36)**.

الخطوة الثالثة–حساب المستحقات غير الإختيارية: بعد تقدير معالم نموذج الإنحدار ($\alpha1, \alpha2, \alpha3$)، نقوم بتقدير قيمة المستحقات غير الإختيارية (المستحقات العادية)، وذلك باستخدام معالم النموذج المقدرة في الخطوة السابقة من خلال المعادلة التالية:

$$NDAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha 2((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) /A_{i,t-1})+ \alpha 3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1})$$

حيث أن:

- $NDAC_{i,t}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

والملحق رقم (37) يوضح قيمة المستحقات غير الإختيارية خلال فترة الدراسة (2012–2017) التي تم الحصول عليها، حيث نجد أن هذه القيمة تختلف من سنة الى أخرى، ويلاحظ أيضا قيمة هذه المستحقات سالبة خلال سنة 2016، بينما موجبة خلال باقي السنوات، وهذا يمكن أن يكون راجع الى التغير في مستوى آداء المؤسسة وأهدافها وغيرها من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على هذه القيمة.

الخطوة الرابعة–حساب المستحقات الإختيارية: يتم في هذه الخطوة حساب المستحقات الإختيارية من خلال الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية خلال كل سنة من سنوات فترة الدراسة، وذلك كما يلي:

$$DAC_{i,t} / A_{i,t-1} = TAC_{i,t} / A_{i,t-1} - NDAC_{i,t} / A_{i,t-1}$$

حيث أن:

- $DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية المقدرة للمؤسسة (i) في السنة (t).

تم الحصول على قيمة المستحقات الإختيارية لكل سنة من فترة الدراسة، باستخدام برنامج EXCEL كما يلي:

جدول رقم (19): المستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال الفترة (2012–2017)

السنوات	المستحقات الكلية $TAC_{i,t}$	المستحقات غير الاختيارية $NDAC_{i,t}$	المستحقات الاختيارية $DAC_{i,t}$
2012	-148713179	979063556	**-1127776735**
2013	14031031	1206320768	**-1192289737**
2014	-614391488	1326317598	**-1940709086**
2015	-154681667	951376866,4	**-1106058533**
2016	-1761110945	-37012713,15	**-1724098232**
2017	294822981	2374091918	**-2079268937**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في الخطوات السابقة.

ومن خلال هذا الجدول، نلاحظ أن قيمة المستحقات الإختيارية تختلف من سنة الى أخرى خلال فترة الدراسة(2012-2017)، وهذا راجع الى اختلاف الطرق والمعالجات المحاسبية التي اتبعتها ادارة المؤسسة خلال تلك الفترة، وذلك من أجل تحقيق أهداف معينة.

الخطوة الخامسة-تحديد مدى ممارسة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية: بعد حساب المستحقات الإختيارية خلال فترة الدراسة (2012-2017)، يتم في هذه المرحلة تحديد ما إذا قامت المؤسسة بإدارة أرباحها(ممارسة المحاسبة الإبداعية) في كل سنة من سنوات الدراسة من خلال المستحقات الاختيارية، وذلك كما يلي:

- ✓ **يتم تحديد القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية:** ذلك أن القيمة الموجبة تعني قيام المؤسسة بإدارة أرباحها صعودا(تضخيم الأرباح المعلن عنها)، بينما القيمة السالبة تعني إدارة أرباحها نزولا(تقليص الأرباح المعلن عنها)، وفي كلتا الحالتين فقد تم استخدام المستحقات الإختيارية لإدارة الأرباح.
- ✓ **تحديد متوسط المستحقات الإختيارية:** يتم حساب متوسط المستحقات الاختيارية من خلال:

1- جمع القيم المطلقة للمستحقات الإختيارية المسجلة خلال سنوات الدراسة ثم تقسيمها على عدد سنوات فترة الدراسة؛

2-مقارنة قيم المستحقات الإختيارية مع قيمة المتوسط؛ يتم ذلك للحكم على مدى قيام المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث أنه:

*إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في إحدى السنوات **أكبر** من متوسط المستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال فترة الدراسة، فإن المؤسسة تكون قد **مارست** المحاسبة الإبداعية وتُعطي متغير وهمي (1).

*أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية في إحدى السنوات **أقل** من متوسط المستحقات الإختيارية للمؤسسة خلال فترة الدراسة ، فإن المؤسسة **لم تمارس** المحاسبة الإبداعية وتُعطي متغير وهمي (0).

والجدول التالي يوضح قيمة المستحقات الإختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة:

جدول رقم (20): المستحقات الإختيارية وممارسات المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2012-2017)

السنة	المستحقات الكلية	المستحقات غير الاختيارية	المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	ممارسات المحاسبة الإبداعية
2012	-148713179	979063556	-1127776735	1127776735		0
2013	14031031	1206320768	-1192289737	1192289737		0
2014	-614391488	1326317598	-1940709086	**1940709086**		**1**
2015	-154681667	951376866,4	-1106058533	1106058533	**1528366877**	0
2016	-1761110945	-37012713,15	-1724098232	**1724098232**		**1**
2017	294822981	2374091918	-2079268937	**2079268937**		**1**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في الخطوات السابقة.

ومن خلال هذا الجدول، نلاحظ أنه تم الحصول على متغير وهمي (0) خلال السنوات (2012، 2013 و2015)، والقيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية على التوالي هي (1127776735، 1192289737، 1106058533) أقل من متوسط المستحقات الإختيارية (1528366877)، وهذا يعني أن المؤسسة لم تقم بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال تلك السنوات، أما خلال السنوات (2014، 2016 و2017) تم الحصول على متغير وهمي (1)، والقيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية على التوالي هي (1940709086، 1724098232،2079268937) أكبر من قيمة متوسط المستحقات الإختيارية (1528366877)، وهذا يعني أن المؤسسة محل الدراسة قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنوات.

بما أن المستحقات الإختيارية تستخدم كبديل على ممارسات المحاسبة الإبداعية، فإنه يتم تضخيمها أو تخفيضها من أجل تضخيم أو تخفيض قيمة الأرباح، وعليه فإنه يتم التعرف على اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية صعودا أو نزولا من خلال قيم المستحقات الإختيارية، وبما أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017)، فإنه يتم حساب متوسط قيمة المستحقات الإختيارية من خلال قيمة المستحقات الإختيارية مقسومة على إجمالي الأصول في كل سنة، كما هو موضح في الجدول الموالي

جدول رقم (21): متوسط المستحقات الإختيارية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017)

السنة	المستحقات الاختيارية $DAC_{i,t}$	اجمالي الاصول $A_{i,t-1}$	متوسط المستحقات الاختيارية $DAC_{i,t} / A_{i,t-1}$
2014	-1940709086	3 751 061 278	**-0,554144295**
2016	-1724098232	5 181 601 429	**-0,445755154**
2017	-2079268937	4 994 333 148	**-0,401279212**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في الخطوات السابقة.

من خلال النتائج المتحصل عليها بالجدول، نلاحظ أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الإختيارية بشكل سالب بغرض تخفيض الربح، ويمكن تفسير انتهاج المؤسسة لتخفيض الربح الى ما يلي: الرغبة في تفادي بعض التكاليف السياسية والإجتماعية التي قد تتحملها المؤسسة نتيجة الإعلان عن الأرباح المرتفعة، تخفيض قيمة المدفوعات الضريبية، تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال، احتجاز جزء من الأرباح في الفترة التي حققت فيها المؤسسة نتائج جيدة واستخدامها لتدعيم الأرباح في الفترات التي تكون فيها الأرباح الفعلية منخفضة...

المبحث الثالث: دور آليات الحوكمة في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

لحوكمة الشركات آليات رقابية داخلية وخارجية تعمل على الحد من الغش والتلاعب في البيانات بالقوائم المالية، ومن خلال الجزء التطبيقي هذا، سوف نُبين مدى مساهمة هذه الآليات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

المطلب الأول: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

كما ذكرنا سابقا (الجزء النظري) أن لحوكمة الشركات آليات رقابية داخلية تتمثل في: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة و المراجعة الداخلية، ولكل آلية دور كبير ومُهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ لا يمكن دراسة دور كل آلية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة محل الدراسة، وذلك لأن:

1- **بالنسبة للجنة المراجعة:** غير موجودة كمصلحة بالمؤسسة، رغم أنها ظهرت عبر الزمن وأصبحت لها أهمية كبيرة من طرف مختلف الهيئات العلمية الدولية والإقليمية، لما لها من دور مهم في زيادة الثقة والشفافية في التقارير المالية، وعدم وجودها بالمؤسسة سيؤدي الى ضعف الرقابة الداخلية وبالتالي اصدار قوائم وتقارير مالية مظللة....، وبالتالي عدم امكانية قياس دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لعدم وجود هذه الآلية في المؤسسة محل الدراسة.
2- **بالنسبة لمجلس الإدارة:** من خلال الزيارة الميدانية وإجراء مقابلة مع بعض موظفي المؤسسة، لوحظ أن مجلس الإدارة يلعب دوراً مهماً في تطبيق حوكمة الشركات والتقليل من مخاطر الأزمات المالية، بحيث يعمل على حماية حقوق المساهمين بالمؤسسة، الإفصاح عن المعلومات اللازمة عن نشاط المؤسسة وبصورة شفافة لجميع مستخدمي المعلومات المالية، ويقوم بعملية الرقابة لكل العمليات والمعاملات التي تتم بالمؤسسة، وذلك من أجل تفادي حالات الفشل المالي والسرقة وغيرها، كما يعمل المجلس على التقليل والحد من المشاكل التي قد تتعرض لها المؤسسة، والعمل على استمرارية نمو المؤسسة وزيادة قيمتها والعمل على مواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها.
3- **بالنسبة للمراجعة الداخلية:** تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مهمة بأي مؤسسة مهما كان حجمها أو نشاطها، فمن خلال إجراء الدراسة الميدانية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، تبين عدم وجود هذه الوظيفة بالمؤسسة كمصلحة مستقلة، وهذا ما سيؤدي الى ضعف عملية الرقابة داخلها، حيث تعتبر المراجعة الداخلية العنصر الأساسي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، فضعف أي عنصر في أي نظام يؤدي إلى ضعف النظام بأكمله، وبالتالي عدم توفر وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي الى ضعف نظام الرقابة الداخلية، كون المراجعة الداخلية هي إحدى آليات الحوكمة الداخلية والتي يؤدي كفاءة تطبيقها إلى كفاءة تطبيق مبادئ الحوكمة.

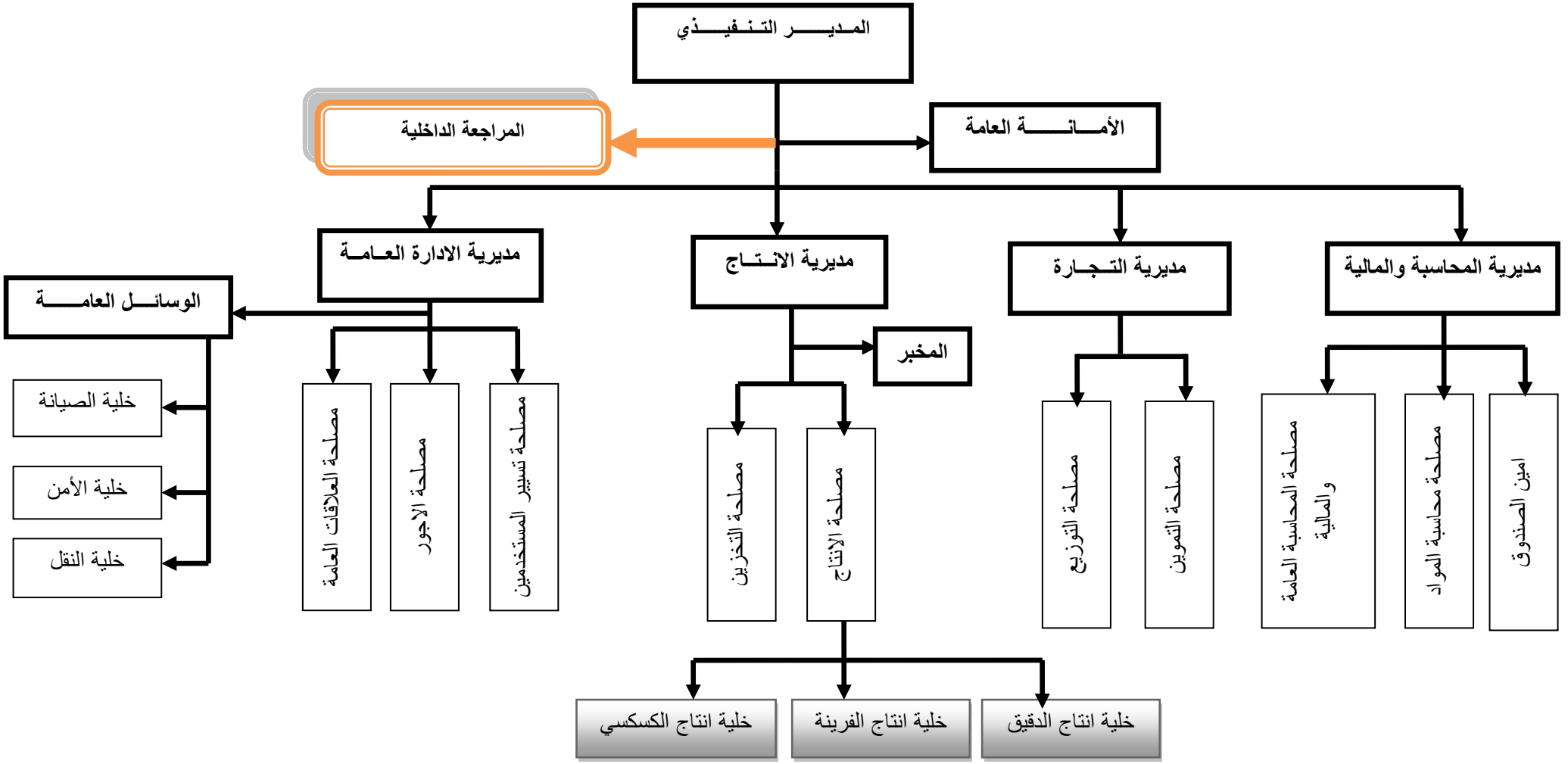
فمن خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة وزيارة مختلف المصالح بها، وبعد الإطلاع على بعض الوثائق المالية والمحاسبية، لوحظ ما يلي:

- عدم توفير نظام محكم للرقابة الداخلية بالمؤسسة.

- عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية التي يقوم بها مراجع داخلي مستقل، الذي يقوم بعملية الرقابة الداخلية وتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن كل العمليات والمعاملات بالمؤسسة، هذا ما سيؤدي الى قيام بعض الموظفين بعمليات التلاعب والغش نظرا لعدم وجود سلطة الرقابة المباشرة عليهم.
- وجود سياسات واجراءات مرسومة بالمؤسسة من أجل تطبيقها من طرف جميع الموظفين، لكن بسبب غياب وظيفة المراجعة الداخلية وعدم مراقبة تنفيذها من طرف مراجع داخلي قد يؤدي الى اعتراض البعض عليها أو عدم تنفيذها بالشكل المطلوب.
- عدم وجود مراجع داخلي بالمؤسسة يقوم بالتحقق من صحة المعلومات المالية والمحاسبية التي تستخدمها مختلف المصالح بالمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات، هذا ما قد يؤدي الى توفير معلومات مالية مغلوطة مظللة نتيجة التلاعب في البيانات المالية في بعض المصالح.
- قيام المؤسسة بعملية الجرد الدوري على المخزونات من طرف أشخاص لهم علاقة بأنشطة المخازن، هذا ما قد يؤدي بهم الى القيام ببعض عمليات التلاعب والغش دون علم المؤسسة (إخفاء أو سرقة بعض السلع بهدف البيع...).
- عدم قيام المؤسسة بإيداع النقد يوميا في البنك، قد يؤدي بأمين الصندوق استغلال الأموال الموجودة في الصندوق في مشاريع خارج نطاق أنشطة المؤسسة، ويمكنه إرجاعها متى ما استلزم الأمر ذلك.

نظرا لهذه الملاحظات وغيرها عن عدم توفر وظيفة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة، وكون هذه الوظيفة مهمة ولها دور كبير في عملية الرقابة الداخلية، وكونها أحد آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات التي تعتمد عليها في محاربة و الحد من الغش والتلاعبات ومن ممارسات المحاسبة الإبداعية المختلفة، نقترح من خلال هذه الدراسة وجود هذه الوظيفة كمصلحة مستقلة بالهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، كما هي مبينة بالشكل التالي:

شكل رقم(12): اقتراح مصلحة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب.

من خلال الشكل المقترح لوضعية وظيفة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، نجد أن إدارة المراجعة الداخلية تتخذ موضعا يضمن استقلاليتها وموضوعيتها عن باقي الوظائف الأخرى بالمؤسسة، هذا ما يجعل المراجع الداخلي القيام بعمله على أحسن حال وبكفاءة وفعالية، من خلال توفير تقييم مستقل لضوابط الرقابة الداخلية، تقييم عمليات إدارة المخاطر، تقييم مدى الإلتزام بالسياسات والقوانين الخاصة بالمؤسسة، مدى التطبيق للسياسات والإجراءات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة،....، وغيرها من مختلف الأعمال التي يقوم بها المراجع الداخلي بشكل موضوعي ومستقل، مما يجعل مخرجات وظيفة المراجعة الداخلية قابلة للإعتماد في مختلف عمليات إتخاذ القرارات على مستوى جميع المصالح بالمؤسسة.

المطلب الثاني: دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية

تم اختيار وظيفة المراجعة الخارجية كآلية من آليات الرقابة التي تعتمدها حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بإعتبار أن المراجع الخارجي له علاقة مباشرة في عملية فحص ومراجعة اقوائم المالية، ومن خلال ما سبق، وعند قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية للمؤسة، لوحظ أن هذه الأخيرة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، وهذا من أجل تحقيق أهداف خاصة معينة للمؤسسة.

ومن خلال الزيارة الميدانية وعند التقرب من مصلحة المالية والمحاسبة، تم الحصول على بعض ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج) للفترة (2013-2017) كما هي موضحة في الملاحق (**من 22 الى 33**)، حيث تبين أن هذه الميزانيات ليست صحيحة مقارنة بالميزانيات التي تم الحصول عليها من السجل التجاري (الميزانيات الحقيقية للمؤسسة)، كما تم الإطلاع على بعض الوثائق المالية وبعض السجلات و التقارير الخاصة بالمراجع الخارجي.

أولا-تحليل المعطيات:

من خلال المعطيات والمعلومات التي تم الحصول عليها من المؤسسة ومن السجل التجاري، سنقوم بإجراء مقارنة بين الميزانيات الحقيقية وغير الحقيقية خلال السنوات التي تمت فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية (2014، 2016 و2017، ومن ثم تحليل النتائج المتحصل عليها كما يلي:

جدول رقم (22): مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2014

الأصول	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير حقيقية)	الفرق
-الأصول غير الجارية:			
استثمارات مادية:			
أراضي	93 393 850	74 715 080.00	18 678 770.00
مباني	426 553 115	316 853 496.04	109 699 618.96
استثمارات عينية أخرى	488 637 043	97 336 125.55	391 300 917.45
استثمارات ممنوح امتيازها	326 294 239	0.00	326 294 239.00
استثمارات يجرى انجازها	1 842 312 983	9 565 529.94	1 832 747 453.06
استثمارات مالية:			
سندات موضع معادلة			

سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة	205 117 895	0.00	205 117 895
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	12 836 767	113 909 802.26	-101 073 035.26
ضرائب مؤجلة على الأصل	280 398	9 853 047.90	-9 572 649.90
مجموع الأصول غير الجارية	**3 395 426 290**	**622 233 081.69**	**2 773 193 208.31**
الأصول الجارية:			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	97 149 627	44 051 799.82	53 097 827.18
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:			
الزبائن	108 502 478	92 207 917.66	16 294 560.34
المدينون الآخرون	95 275 400	85 556 801.34	9 718 598.66
الضرائب وما شابهها	4 972 265	0.00	4 972 265
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات وما شابهها:			
الأموال الموظفة والأموال المالية الجارية الأخرى			
الخزينة	49 735 218	23 065 475.88	26 669 742.12
مجموع الأصول الجارية	**355 634 988**	**244 881 994.70**	**110 752 993.30**
المجموع العام للأصول	**3 751 061 278**	**867 115 076.39**	**2 883 946201.61**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لأصول المؤسسة بين ما هو حقيقي وما هو غير حقيقي سنة 2014، نلاحظ أن **مجموع الأصول غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (2773193208.31دج)، وذلك يظهر في القيمة الحقيقية للأصول في كل من (الأراضي، المباني، استثمارات عينية أخرى، استثمارات ممنوح امتيازها واستثمارات يجرى انجازها)، وبقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، بالإضافة الى الأصول المالية أين تظهر قيمة موجبة لحساب سندات أخرى في قائمة الأصول الحقيقية، وتظهر بقيمة معدومة بقائمة الأصول غير الحقيقية، بالإضافة الى ذلك، نلاحظ أن قيمة كل من قروض وأصول مالية أخرى غير جارية والضرائب المؤجلة على الأصل تظهر أقل بقائمة الأصول الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الأصول الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (110752993.30دج)، حيث تظهر قيمة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بقيمة أكبر في قائمة الأصول الحقيقية، بالإضافة الى قيمة الحسابات الدائنة والإستخدامات المماثلة التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، كما أن قيمة الموجودات وما شابهها في القائمة الحقيقية تظهر بقيمة أكبر مما هي عليه في قائمة الأصول غير الحقيقية.

جدول رقم (23): مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2014

الخصوم	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير الحقيقية)	الفرق
رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال الصادر	300 000 000	300 000 000.00	0
رأس المال غير الصادر			
العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	-134 710 519	24 613 233.33	159 323 752.33
رؤوس أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)	0.00	149 782 021.19	-149 782 021.19
حسابات الإرتباط للشركات المدمجة (1)	47 785 204	211 793 566.25	-164 008 362.25
حصة الأقلية (1)			
المجموع (1)	**213 074 685**	**686 188 820.77**	**-473 114 135.77**
الخصوم غير الجارية:			
قروض وديون مالية	264 363 670	26 821 110.23	237542 559.77
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	2 010 855		2 010 855
ديون أخرى غير جارية	326 294 238		326 294 238
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
المجموع (2)	**592 668 763**	**26 821 110.23**	**565 847 652.77**
الخصوم الجارية:			
الموردون والحسابات الملحقة	2 711 033 260	144 869 895.74	2 566 163 364.26
الضرائب	9 649 875	5 987 463.93	3 662 411.07
ديون أخرى	224 634 695	3 247 785.74	221 386 909.26
خزينة سلبية			
المجموع (3)	**2 945 317 830**	**154 105 145.41**	**2 791 212 684.59**
المجموع العام للخصوم (1+2+3)	**3 751 061 278**	**867 115 076.39**	**2 883 946 201.61**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لخصوم المؤسسة سنة 2014، نلاحظ أن **مجموع رؤوس الأموال الخاصة** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أقل** من مجموع رؤوس الأموال الخاصة المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (473114135.77-دج)، حيث نلاحظ أن قيمة النتيجة الصافية سالبة في القائمة الحقيقية عكس ما نلاحظه في القائمة غير الحقيقية، بالإضافة الى كل من حساب رؤوس الأموال الخاصة الأخرى وحسابات الارتباط للشركات المدرجة التي أيضا بقيمة أقل في القائمة الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الخصوم غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (565847652.77دج)، حيث تظهر قيمة كل من القروض والديون المالية، الضرائب المؤجلة والديون الأخرى غير جارية، بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

وأن **مجموع الخصوم الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (2791212684.59دج)، و يظهر ذلك في قيمة كل من الموردون والحسابات الملحقة، الضرائب والديون الأخرى، التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

جدول رقم (24): مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2016

الأصول	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير الحقيقية)	الفرق
-الأصول غير الجارية:			
استثمارات مادية:			
أراضي	93 393 850	74 715 080.00	18 678 770.00
مباني	395 864 608	293 470 627.18	102 393 980.82
استثمارات عينية أخرى	355 241 769	12 061 985.87	343 179 783.13
استثمارات ممنوح امتيازها	326 294 239	0.00	326 294 239
استثمارات يجرى انجازها	2 508 848 633	4 792 364.97	2 504 056 268.03
استثمارات مالية:			
سندات موضع معادلة			
سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة	328 161 136	0.00	328 161 136
قروض وأصول مالية اخرى غير جارية	475 503	191 572 047.59	-191 096 544.59
ضرائب مؤجلة على الأصل	8 945	9 853 047.90	-9 844 102.90
مجموع الاصول غير الجارية	**4 008 288 683**	**586 465 153.52**	**3 421 823 529.48**
الأصول الجارية:			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	361 399 257	47 986 059.66	313 413 197.34
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:			
الزبائن	243 287 904	69 069 482.12	174 218 421.88
المدينون الآخرون	66 779 929	29 722 162.27	37 057 766.73
الضرائب وما شابهها	141 852 163	3 695 092.22	138 157 070.78
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات وما شابهها:			
الأموال الموظفة والأموال المالية الجارية الأخرى			
الخزينة	359 993 493	40 185 111.23	319 808 381.77
مجموع الأصول الجارية	**1173 312 746**	**190 657 907.50**	**982 654 838.50**
المجموع العام للأصول	**5 181 601 429**	**777 123 061.02**	**4 404 478 367.98**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لأصول المؤسسة سنة 2016، نلاحظ أن **مجموع الأصول غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (3421823529.48دج)، وذلك يظهر في القيمة الحقيقية للأصول في كل من (الأراضي، المباني، استثمارات عينية أخرى، استثمارات ممنوح امتيازها واستثمارات يجرى انجازها)، والتي

تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، بالإضافة الى الأصول المالية أين تظهر قيمة موجبة لحساب سندات أخرى في قائمة الأصول الحقيقية، وتظهر بقيمة معدومة بقائمة الأصول غير الحقيقية، كما نلاحظ أن قيمة كل من قروض وأصول مالية أخرى غير جارية والضرائب المؤجلة على الأصل تظهر أقل بقائمة الأصول الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الأصول الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (982654838.50دج)، حيث تظهر قيمة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بقيمة أكبر في قائمة الأصول الحقيقية، بالإضافة الى قيمة الحسابات الدائنة والإستخدامات المماثلة التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، كما أن قيمة الموجودات وما شابهها في القائمة الحقيقية تظهر بقيمة أكبر.

جدول رقم (25): مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2016

الخصوم	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير الحقيقية)	الفرق
رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال الصادر	300 000 000	300 000 000.00	0.00
رأس المال غير الصادر			
العلاوات والإحتياطات (الإحتياطات المدمجة)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	-246 274 224	23 811 982.42	-270 086 206.42
رؤوس أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)		116 076 790.95	-116 076 790.95
حسابات الإرتباط للشركات المدمجة (1)	-74 481 517	114 639 447.10	-189 120 964.10
حصة الأقلية (1)			
المجموع (1)	**20 755 741**	**554 528 220.46**	**-533 772 479.46**
الخصوم غير الجارية:			
قروض وديون مالية	890 936.667	331 280.00	890 605 387.00
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	2 010 855	1 608 683.20	402 171.80
ديون أخرى غير جارية	326 294 238		326 294 238
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
المجموع (2)	**1 219 241 760**	**1 939 963.20**	**1 217 301 796.80**
الخصوم الجارية:			
الموردون والحسابات الملحقة	3 725 803 795	207 652 830.94	3 518 150 964.06
الضرائب	16 857 149	4 135 950.56	12 721 198.44
ديون أخرى	240 454 466	8 866 095.86	231 588 370.14
خزينة سلبية			
المجموع (3)	**3 983 115 410**	**220 654 877.35**	**3 762 460 532.65**
المجموع العام للخصوم (1+2+3)	**5 181 601 429**	**777 123 061.02**	**4 404 478 367.98**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لخصوم المؤسسة سنة 2016، نلاحظ أن **مجموع رؤوس الأموال الخاصة** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أقل** من مجموع رؤوس الأموال الخاصة المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (-533772479.46دج)، حيث نلاحظ أن قيمة النتيجة الصافية سالبة في القائمة الحقيقية عكس ما نلاحظه في القائمة غير الحقيقية، بالإضافة الى كل من حساب رؤوس الأموال الخاصة الأخرى و حسابات الارتباط للشركات المدرجة التي أيضا بقيمة أقل في القائمة الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الخصوم غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (1217301796.80دج)، وهذا يظهر في قيمة كل من القروض والديون المالية، الضرائب المؤجلة والديون الأخرى غير جارية، التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

وأن **مجموع الخصوم الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (3762460532.65دج)، و يظهر ذلك في قيمة كل من الموردون والحسابات الملحقة، الضرائب والديون الأخرى، التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

جدول رقم (26): مقارنة أصول المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2017

الأصول	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير الحقيقية)	الفرق
-الأصول غير الجارية:			
استثمارات مادية:			
أراضي	93 393 850	74 715 080.00	18 678 770.00
مباني	380 064 369	282 255 105.58	97 809 263.42
استثمارات عينية أخرى	309 677 257	8 607 592.70	301 069 664.30
استثمارات ممنوح امتيازها	326 294 239	0.00	326 294 239
استثمارات يجرى انجازها	2 898 925 113	130 400 982.48	2 768 524 130.52
استثمارات مالية:			
سندات موضع معادلة			
سندات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة	368 891 225	0.00	368 891 225
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	475 503	262 339 589.95	-261 864 086.95
ضرائب مؤجلة على الأصل		380 402.58	-380 402.58
مجموع الأصول غير الجارية	**4 377 721 556**	**758 698 753.30**	**3 619 022 802.70**
الأصول الجارية:			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	90 490 900	45 578 800.75	44 912 099.25
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة:			
الزبائن	188 602 663	71 109 993.93	117 492 669.07
المدينون الآخرون	31 646 095	13 841 527.40	17 804 567.60
الضرائب وما شابهها	191 847 540	113 358 142.86	78 489 397.14
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات وما شابهها:			

الأموال الموظفة والأموال المالية الجارية الأخرى			
الخزينة	114 024 394	30 270 356.18	83 754 037.82
مجموع الأصول الجارية	**616 611 592**	**274 158 821.12**	**342 452 770.88**
المجموع العام للأصول	**4 994 333 148**	**1 032 857 574.42**	**3 961 475 573.58**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لأصول المؤسسة سنة 2017، نلاحظ أن **مجموع الأصول غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (3619022802.70دج)، وذلك يظهر في القيمة الحقيقية للأصول في كل من (الأراضي، المباني، استثمارات عينية أخرى، استثمارات ممنوح امتيازها واستثمارات يجرى انجازها)، والتي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، بالإضافة الى الأصول المالية أين تظهر قيمة موجبة لحساب سندات أخرى في قائمة الأصول الحقيقية، وتظهر بقيمة معدومة بقائمة الأصول غير الحقيقية، كما نلاحظ أن قيمة كل من قروض وأصول مالية أخرى غير جارية والضرائب المؤجلة على الأصل تظهر أقل بقائمة الأصول الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الأصول الجارية** المدرجة ضمن قائمة الأصول الحقيقية **أكبر** من مجموع الأصول الجارية المدرجة ضمن قائمة الأصول غير الحقيقية بفارق (342452770.88دج)، حيث تظهر قيمة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ بقيمة أكبر في قائمة الأصول الحقيقية، بالإضافة الى قيمة الحسابات الدائنة والإستخدامات المماثلة التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية، كما أن قيمة الموجودات وما شابهها في القائمة الصحيحة تظهر بقيمة أكبر مما هي عليه في قائمة الأصول غير الحقيقية.

جدول رقم (27): مقارنة خصوم المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية لسنة 2017

الخصوم	**من السجل التجاري (الحقيقية)**	**من المؤسسة (غير الحقيقية)**	**الفرق**
رؤوس الأموال الخاصة:			
رأس المال الصادر	300 000 000	300 000 000.00	0
رأس المال غير الصادر			
العلاوات والإحتياطات (الإحتياطات المدمجة)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	-643 583 134	28 386 443.16	-671 969 577.16
رؤوس أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)		139 888 773.37	-139 888 773.37
حسابات الإرتباط للشركات المدمجة (1)	-320 755.741	224 006 021.51	-544 761 762.51
حصة الأقلية (1)			
المجموع (1)	**-664 338 875**	**692 281 238.04**	**-1356 620 113.04**
الخصوم غير الجارية:			
قروض وديون مالية	1 148 097 259	121 478 537.42	1 06 618 721.58
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	2 010 855	1 608 683.20	402 171.80

ديون أخرى غير جارية	326 294 238		326 294 238
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
المجموع (2)	**1 476 402 352**	**123 087 220.62**	**1 353 315 131.38**
الخصوم الجارية:			
الموردون والحسابات الملحقة	3 934 787 770	204 313 704.02	3 730 474 065.98
الضرائب	4 491 417	2 004 304.77	2 487 112.23
ديون أخرى	242 990 484	11 171 106.97	231 819 377.03
خزينة سلبية			
المجموع (3)	**4 182 269 671**	**217 489 115.76**	**3 964 780 555.24**
المجموع العام للخصوم (1+2+3)	**4 994 333 148**	**1 032 857 574.42**	**3 961 475 573.58**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال جدول المقارنة لخصوم المؤسسة سنة 2017، نلاحظ أن **مجموع رؤوس الأموال الخاصة** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية تظهر بقيمة سالبة وهي **أقل** من مجموع رؤوس الأموال الخاصة المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية والتي تظهر بقيمة موجبة وذلك بفارق(-1356620113.04دج)، حيث نلاحظ أن قيمة النتيجة الصافية سالبة في القائمة الحقيقية عكس ما نلاحظه في القائمة غير الحقيقية، بالإضافة الى كل من حساب رؤوس الأموال الخاصة الأخرى وحسابات الارتباط للشركات المدرجة التي ايضا تظهر بقيمة أقل في القائمة الحقيقية.

كما نلاحظ أن **مجموع الخصوم غير الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم غير الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (1353315131.38دج)، وهذا يظهر في قيمة كل من القروض والديون المالية، الضرائب المؤجلة والديون الأخرى غير جارية، التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

وأن **مجموع الخصوم الجارية** المدرجة ضمن قائمة الخصوم الحقيقية **أكبر** من مجموع الخصوم الجارية المدرجة ضمن قائمة الخصوم غير الحقيقية بفارق (3964780555.24دج)، ويظهر ذلك في قيمة كل من الموردون والحسابات الملحقة، الضرائب والديون الأخرى، التي تظهر بقيمة أكبر في القائمة الحقيقية.

ثانيا-التفسير:

من خلال مقارنة المعطيات الموجودة بقائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) المتحصل عليها من السجل التجاري(أي القوائم الصحيحة والحقيقية)، وبين القائمة المتحصل عليها من المؤسسة(أي القوائم غير الصحيحة وغير حقيقية)، نجد هناك العديد من الإختلافات التي مست جميع الحسابات بالقائمة، ويمكن اسناد ذلك الى الأسباب التالية:

أ-بالنسبة لقائمة الأصول: حيث تتكون من أصول غير جارية وأصول جارية:

-**الأصول غير جارية:** حيث نجد أنه خلال السنوات التي تمت فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية (2014، 2016 و2017) أن مجموع الأصول الجارية في القائمة المستخرجة من السجل التجاري أكبر مما هي عليه بالقائمة المستخرجة من المؤسسة، وهذا راجع الى أن المؤسسة لم تصرح بكل ما تمتلكه من استثمارات مادية

(أراضي، مباني و استثمارات عينية أخرى...)، حتى لا يتم ترصيد مبالغ أكثر لإعادة التقييم والإهتلاك في الميزانية، كما نلاحظ أن حساب السندات الأخرى المثبتة في القوائم الصحيحة يظهر وبقيمة موجبة وثابتة (326294239.00دج) خلال هذه السنوات، و يظهر بقيمة معدومة في القوائم المستخرجة من المؤسسة، مما يدل على أن المؤسسة لم تقم بشراء هذه السندات طيلة هذه السنوات على العكس ما يظهر بالواقع، أما بالنسبة للقروض والأصول المالية الأخرى غير جارية فتظهر في القائمة الصحيحة أقل مما هي عليه في القائمة المستخرجة من المؤسسة، أين تظهر خلال هذه السنوات بقيمة أكبر وبتزايد من 2014 الى 2017، وهذا ما يعني أن المؤسسة تتجه الى زيادة الإستثمار في الأوراق المالية على عكس ما هو بالواقع، أما بالسنبة الى الضرائب المؤجلة على الأصل فنلاحظ أن قيمتها كانت ثابتة خلال سنتي 2014 و2016 وتناقصت خلال سنة 2017، على العكس بالواقع نجد أن قيمتها تناقصت الى أن أصبحت معدومة، وهذا ما يدل على أن المؤسسة حصلت جزء فقط من الضرائب المسددة مسبقا، على العكس مما هو بالواقع الذي يظهر بقيمة معدومة التي تبين أنها حصلت جميع الضرائب على الأصل.

-**الأصول غير الجارية:** والتي تظهر بالقائمة المستخرجة من المؤسسة (غير الحقيقية) أقل مما هي عليه بالواقع، حيث نجد قيمة المخزونات تظهر بقيمة أقل وبقيم مختلفة خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، هذا يعني أن هناك انخفاض في قيمة المنتجات قيد الإنجاز بالمؤسسة على العكس بالواقع، أما بالنسبة للزبائن والمدينون الآخرون، فتظهر حساباتهم بقيمة أقل مما هي عليه بالواقع، وهذا بغية عدم تصريح المؤسسة بمستحقاتها لدى الغير، بالإضافة الى حساب الضرائب وما شابهها التي ظهرت بقيمة معدومة خلال سنة 2014 على العكس بالواقع، وتظهر خلال سنتي 2016 و2017 أقل مما هي عليه بالواقع أيضا، كما لوحظ أن حساب الخزينة أقل بكثير مما هو عليه بالواقع، مما يعني أن المؤسسة قامت بالإستثمار في الأموال ولم يتبقى إلا القليل على العكس ما هو موجود.

ب-بالنسبة لقائمة الخصوم: وتتكون من أموال خاصة، خصوم جارية وخصوم غير جارية:

-**بالنسبة للأموال الخاصة:** حيث تظهر قيمة النتيجة الصافية و رؤوس الأموال الخاصة الأخرى بقيم موجبة ومتفاوتة على العكس ما هو بالواقع، أين تظهر بقيم سالبة، وهذا حتى تُظهر المؤسسة أن نتيجتها دائما موجبة، من أجل زيادة الاستثمار.

-**بالنسبة للخصوم غير الجارية:** حيث تظهر قيمة القروض والديون المالية أقل مما هي عليه بالواقع، ما يعني إنخفاض حجم الإقتراض للمؤسسة، بهدف اظهار صورة المؤسسة في حالة جيدة وأنها تعتمد على أموالها الخاصة عكس ماهو بالواقع.

-**بالنسبة للخصوم الجارية:** تظهر أيضا بقيمة أقل مما هي عليه بالواقع، ما يعني أن هناك انخفاض في قيمة إلتزامات المؤسسة تجاه الموردين والضرائب على عكس ما هو بالواقع، وهذا من أجل اظهار الوضع المالي للمؤسسة في صورة جيدة وأنه ليس للمؤسسة ديون كبيرة.

ومن خلال جدول حسابات النتائج للمؤسسة، نقوم بمقارنة نتيجة المؤسسة خلال الخمس (05) سنوات الأخيرة، وذلك بين جدول حسابات النتائج المستخرج من المؤسسة (غير الحقيقية) و جدول حسابات النتائج المستخرج من السجل التجاري (الحقيقية)، وكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول التالي:

جدول رقم (28): مقارنة نتيجة المؤسسة الحقيقية وغير الحقيقية خلال الفترة (2013-2017)

السنة	من السجل التجاري (الحقيقية)	من المؤسسة (غير الحقيقية)	الفرق
2013	22 004 737.00	23 325 408.79	-1 320 671.79
2014	134 710 519.00	24 613 233.33	110 097 285.67
2015	12 443 798.00	-58 318 463.57	70 762 261.57
2016	246 274 224.00	23 811 982.42	222 462 241.58
2017	643 583 134.00	28 386 443.16	615 196 690.84

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على جدول حسابات النتائج من السجل التجاري و من المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك اختلاف كبير بين نتيجة المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة الظاهرة بجدول حسابات النتائج المستخرجة من طرف المؤسسة (غير الحقيقية)، وبين النتيجة الحقيقية المستخرجة من طرف السجل التجاري، كما نلاحظ أنه في كل سنة من السنوات (2014، 2016 و2017) أين قامت المؤسسة بممارسات المحاسبة الإبداعية، تظهر النتيجة منخفضة كثيرا عن النتيجة الفعلية، أي أن المؤسسة قامت بإخفاء الأرباح الحقيقة، ويمكن تفسير ذلك الى ما يلي:

- الرغبة في تفادي بعض التكاليف السياسية والإجتماعية التي قد تتحملها المؤسسة نتيجة الإعلان عن الأرباح المرتفعة؛
- تخفيض قيمة المدفوعات الضريبية؛
- تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور؛
- احتجاز جزء من الأرباح في الفترة التي حققت فيها المؤسسة نتائج جيدة واستخدامها لتدعيم الأرباح في الفترات التي تكون فيها الأرباح الفعلية منخفضة...

ثالثا-التحليل والتفسير بإستخدام النسب المالية:

حيث سنقوم بحساب بعض النسب المالية للمؤسسة خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، التي تمت فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال القوائم المالية المستخرجة من السجل التجاري (الحقيقية) والمستخرجة من المؤسسة (غير الحقيقية)، و المقارنة بينهما، حيث أشارت بعض الدراسات أن هناك مؤسسات تلجأ الى ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل تجميل صورة قوائمها المالية، وهذا ما ينعكس سلبا على أرباحها، وعليه سيتم حساب بعض النسب المالية كما يلي:

1-حساب نسبة السيولة العامة: والتي تهدف الى تقييم القدرة المالية للمؤسسة في الوفاء بإلتزاماتها تجاه الغير، والجداول التالية توضح ذلك:

جدول رقم (29): نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
نسبة السيولة العامة=الاصول الجارية/الديون قصيرة الاجل	0.12	0.29	0.15

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من السجل التجاري.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة السيولة العامة للمؤسسة منخفضة ولم تتعدى 0.29، وهذا ما يدل أن المؤسسة تكون قد واجهت مشاكل مالية مما أدى الى انخفاض نسبة السيولة لديها، وهذا حسب الوثائق المستخرجة من السجل التجاري.

جدول رقم (30): نسبة السيولة العامة للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
نسبة السيولة العامة=الاصول الجارية/الديون قصيرة الاجل	1.59	0.86	1.26

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة السيولة للمؤسسة عرفت ارتفاع خلال السنوات التي تم فيها ممارسة المحاسبة الإبداعية، وهذا بهدف إظهار الوضعية المالية للمؤسسة جيدة وأنها قادرة على تغطية إلتزاماتها عكس ما هو عليه الواقع، وذلك بهدف تجميل الصورة المالية بالقوائم المالية للمؤسسة.

2-حساب نسبة معدل دوران الأصول: والتي تقيس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها في تحقيق حجم كبير من المبيعات والأرباح، ونلاحظ ذلك من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (31): نسبة معدل دوران الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
معدل دوران الاصول =صافي المبيعات / مجموع الاصول	0.42	0.55	0.30

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من السجل التجاري.

من خلال الجدول نلاحظ أن معدل دوران الأصول منخفض وهذا بسبب تدني قيمة المبيعات، هذا ما يبينه واقع المؤسسة.

جدول رقم (32): نسبة معدل دوران الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
معدل دوران الاصول =صافي المبيعات / مجموع الاصول	1.38	1.51	0.96

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن معدل دوران الأصول مرتفع مقارنة بالنتائج المتحصل عليها عند استخدام الوثائق من السجل التجاري، وهذا قد يفسر أن المؤسسة تظهر كفائتها في استخدام أصولها وتحقيق حجم كبير في المبيعات وبالتالي تحقيق أرباح، قصد جلب الإستثمارات، وهذا عكس لما عليه بالواقع.

3-حساب نسبة العائد على الأصول: والذي يبين مدى كفاءة المؤسسة في تحقيق الأرباح من خلال استخدام أصولها، ويظهر ذلك من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (33): نسبة معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
معدل العائد على الاصول= الدخل قبل الضريبة/مجموع الأصول	0.04	0.05	0.13

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من السجل التجاري.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع في الأرباح التي تحققها المؤسسة من خلال استخدامها لأصولها ولكن بنسب ضئيلة، هذا ما يظهر من خلال الوثائق التي تم استخراجها من السجل التجاري.

جدول رقم (34): نسبة معدل العائد على الأصول للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
معدل العائد على الاصول= الدخل قبل الضريبة/مجموع الأصول	0.03	0.03	0.04

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك ارتفاع بقيمة ضئيلة للعائد على الأصول، وأقل مما هي عليه بالواقع، وهذا ما يعني أن المؤسسة تقوم بإخفاء الأرباح التي تقوم بتحصيلها من خلال استخدام أصولها، حتى لا يتم عليها فرض ضرائب أو من أجل الإحتفاظ بالأرباح لسنوات قادمة وعدم توزيعها.

4-حساب نسبة المديونية: إذ تقيس مدى مساهمة الديون في تمويل احتياجات المؤسسة، و نجد ذلك من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (35): نسبة المديونية للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات السجل التجاري (الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
نسبة المديونية= مجموع الديون/مجموع الأصول	0.94	1.00	1.13

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من السجل التجاري.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المديونية في ارتفاع من سنة 2014 الى سنة 2017، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تلجأ الى الدين في عملية التمويل، وهذا ما تم اثباته من خلال الوثائق المستخرجة من طرف السجل التجاري.

جدول رقم (36): نسبة المديونية للمؤسسة خلال (2014، 2016 و2017) باستخدام معلومات المؤسسة (غير الحقيقية)

النسبة المالية	2014	2016	2017
نسبة المديونية= مجموع الديون/مجموع الأصول	0.21	0.29	0.33

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة المديونية تظهر بنسب ضئيلة عكس لما هو عليه بالواقع، وهذا ما قد يفسر بأن المؤسسة تعتمد على اظهار ذلك من أجل اظهار مركزها المالي جيد وأنها لا تتعامل بالدين كثيرا، مما يؤدي الى التقليل من نسبة المخاطرة نتيجة الدين.

ومنه نستنتج أنه من خلال حساب بعض النسب المالية من القوائم المالية الحقيقية، ومقارنتها مع النسب المالية من القوائم المالية غير الحقيقية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017)، نجد أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية لأسباب عدة، عكس ما هي عليه بالواقع، وذلك من أجل تجميل الصورة المالية للقوائم المالية، واظهار كفائتها في استخدام أصولها قصد جلب الاستثمارات، بالإضافة الى اخفاء الأرباح التي تقوم بتحصيلها حتى لا يتم فرض الضرائب عليها أو الاحتفاظ بها لسنوات قادمة، ....

رابعا-دور المراجع الخارجي في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية: ومن خلال هذا العنصر، سوف يتم تبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحليل تقرير المراجع الخارجي:

فمن خلال الزيارة الميدانية، تم الإطلاع على تقارير المراجع الخارجي للمؤسسة محل الدراسة، حيث لوحظ أنه عند إكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية للمؤسسة وبصفته وكيل عن الأطراف ذات المصلحة، يقوم برفع التقرير للإدارة يتضمن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بالقوائم المالية، من أجل

تعديلها واتخاذ الإجراءات المناسبة في الحالات التي وجد بها التلاعب والغش، ومن ثم تعديل تقريره، ومن خلال تقارير المراجع الخارجي للسنوات (2014، 2016 و2017) التي تمت فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية، وجدنا بعض الملاحظات المشتركة خلال هذه السنوات والتي تم ذكرها في التقارير من أجل تنبيه الإدارة واتخاذ الإجراءات اللازمة في ذلك:

- ✓ وجود فروق بين كميات المواد في محاضر الجرد المادي وكميات المخزون في محاسبة المخزونات لم يتم تبريرها، وأسلوب المبيعات نقدا وعلى الحساب في بعض الفروع.
- ✓ عدم استعمال الوثائق الثبوتية بشكل كاف في جميع عمليات البيع وخاصة وصل الطلبية، وصل الإستلام وغياب هذه الوثائق يصعب من مهمة الرقابة وتحصيل الحقوق.
- ✓ نقائص في نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ عدم وجود بعض وصولات استلام مبالغ المبيعات نقدا، والتي يجب أن تكون من نسختين حيث يحتفظ رئيس الفرع بنسخة ويقدم النسخة الثانية إلى الزبون.
- ✓ عدم تحديد سقف للمبلغ الذي لا يسمح لرئيس المصلحة المالية الإحتفاظ به في الصندوق.
- ✓ كل المراحل منذ البيع إلى صب المبالغ المحصلة في حساب البنك الخاص تتم من طرف شخص واحد وهو رئيس الصندوق، دون تدخل أو تأشير من شخص آخر مما يُعد عيبا في الإجراءات.
- ✓ عدم وجود لجان لجرد المخزونات والتثبيتات تعينها الإدارة بقرار رسمي، وعدم انعقادها لدراسة عملية الجرد ومعالجة الفروق المحتملة.

كل هذه الملاحظات وغيرها التي تم ذكرها في تقارير المراجع الخارجي خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، قد تكون تم ارتكابها عن قصد وبأمر من الإدارة، من أجل تحقيق أهداف معينة.

ومن خلال مقابلة المراجع الخارجي للمؤسسة، صرح ببعض العمليات التي يقوم بها من أجل المراجعة، نذكر منها:

1- **بالنسبة للتثبيتات:** يقوم بمراقبتها عن طريق:

- المراقبة عن طريق السبر للوثائق الثبوتية المعتمدة في تسجيل التثبيتات.
- مراقبة طرق التقييم ومدى مطابقتها لما جاء في النظام المحاسبي والمالي.
- مراقبة عن طريق السبر لكيفية حساب الإهتلاكات.

2- **بالنسبة للمخزونات:** ويقوم بمراقبتها من خلال:

- مراقبة طرق التقييم ومدى مطابقتها لما جاء في النظام المحاسبي والمالي.
- مقارنة بين المخزون النهائي الموجود في المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والمخزون الظاهر بمحاضر الجرد.

3- **بالنسبة لحسابات الغير:** ويقوم بمراقبتها من خلال:

- مراقبة تطابق التسجيل مع معايير النظام المحاسبي والمالي.

- مراسلة عينة من الزبائن والموردين قصد تأكيد الرصيد.

4- **بالنسبة للخزينة:** ويقوم بمراقبتها من خلال:

- مقارنة بين حسابات البنك في محاسبة المؤسسة والأرصدة الموجودة في الكشوفات البنكية.
- مقارنة بين رصيد الصندوق في محاسبة المؤسسة والرصيد الظاهر في محاضر إقفال الصندوق.
- مراقبة سجلات متابعة الصندوق.
- القيام بمراسلة إلى البنوك للحصول على تأكيد للأرصدة.
- مراقبة كشف المقاربة البنكية.

فقيام المراجع الخارجي بعمله بدقة وشفافية وموضوعية، يساهم ذلك في منع والحد من مختلف التلاعبات التي قد تحصل بالمؤسسة، قصد إدارة أرباحها بالصورة الموجبة أو السالبة.

خلاصة الفصل الرابع

من خلال الدراسة التطبيقية، حاولنا تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على اشكاليتها الرئيسية، والمتمثلة في تبيان دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة خلال الفترة (2012–2017)، واختبار صحة فرضياتها، حيث توصلنا الى النتائج التالية:

–تقوم المؤسسة محل الدراسة بتطبيق مختلف مبادئ حوكمة الشركات.

–تتوافر المؤسسة محل الدراسة على مجلس إدارة فعال يقوم بواجباته من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والحرص على نموها واستقرارها، حيث يعتبر آلية رقابية داخلية مهمة لحوكمة الشركات بالمؤسسة.

–عدم وجود وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة كوظيفة مستقلة، وتتم المراقبة الداخلية من طرف مديرية المحاسبة والمالية، كما أن جميع المديريات تقوم بعملية الرقابة لجميع المصالح التابعة لها، وأن مديرية المحاسبة والمالية تقوم بعملية الرقابة عليها أيضا، هذا ما جعلنا نقترح مصلحة لوظيفة المراجعة الداخلية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، لما لها من دور فعال في عملية الرقابة الداخلية، وكونها تعتبر آلية مهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

–للمؤسسة مراجع خارجي مستقل، يقوم بوظائفه تجاه المؤسسة، ويقوم بمختلف الإجراءات من أجل الحد من عمليات التلاعب والغش في المؤسسة.

–قيام المؤسسة محل الدراسة بممارسات المحاسبة الإبداعية، وظهر ذلك من خلال قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدّل، وتم التوصل الى أن المؤسسة قامت بهذه الممارسات خلال السنوات (2014، 2016 و2017)، بغرض تخفيض الربح.

–عند مقارنة القوائم المالية الحقيقية وغير الحقيقية للمؤسسة محل الدراسة خلال السنوات التي تمت فيها استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، نجد أنه هناك اختلاف كبير في البينات المالية بين ما هو حقيقي وما هو غير حقيقي، وهذا يرجع الى أهداف المؤسسة الخاصة من خلال استخدامها للمحاسبة الإبداعية.

– عند حساب بعض النسب المالية من القوائم المالية الحقيقية، ومقارنتها مع النسب المالية من القوائم المالية غير الحقيقية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017)، نجد أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية لأسباب عدة أيضا، عكس ما هي عليه بالواقع، وذلك لتحقيق أهداف خاصة.

الخـاتـمة

لقد اكتسب موضوع حوكمة الشركات أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية فى العقد الأخير من القرن العشرين، وزاد الاهتمام به خلال السنوات القليلة الماضية، خاصة عند اكتشاف العديد من التلاعبات والغش والفساد المالي والإداري فى بعض الشركات العالمية، مما أدى ببعضها إلى الإفلاس وزيادة المخالفات المالية وحالات العسر المالي لهذه الشركات، الأمر الذي استوجب ضرورة الإهتمام بحوكمة الشركات وتطبيق مبادئها، وكذا الإعتماد على آليات الرقابة لها، فحدوث الإنهيارات المالية وحالات الإفلاس التي مست العديد من الشركات، جعل بالعديد من المفكرين والباحثين الى دراسة أهم الأسباب وراء ذلك، أين توصلت معظم الدراسات الى أن معظم تلك الشركات قامت بإستخدام ممارسات محاسبية إبداعية إحتيالية، مما أثرت بالسلب على هذه الشركات.

فمهنة المحاسبة تلعب دورًا كبيرًا في تزويد جميع الأطراف أصحاب المصالح للشركة، بالبيانات المالية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وبما أن المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عامًا، سمحت بإستخدام طرق وبدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على القوائم المالية، فإن الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها بما يحقق أهدافها، مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها، وهذا ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تعبتر مشكلة عالمية أدت الى انهيار العديد من الشركات وأثرت على اقتصاديات دولها، فالتضليل في طرق استخدام المبادئ المحاسبية يؤدي الى تدني جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وبالتالي انعكاس ذلك على ثقة المستثمرين والموردين وأصحاب المصالح.

ومن خلال العديد من الدراسات في هذا الموضوع، تبين أن لحوكمة الشركات دور كبير ومهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والحد من عمليات الغش والتلاعبات التي تستخدمها الإدارة لتحقيق أهداف معينة، عند اعداد وعرض التقارير المالية للشركة، بإستغلال الثغرات المحاسبية والإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية قصد التأثير على نتيجتها، إذ أن دور الحوكمة يكمن في التطبيق الجيد لمبادئها وكذا في دعائم الرقابة التي تعتمد عليها الحوكمة بالشركة، التي تتمثل في آليات حوكمة الشركات الداخلية وآليات حوكمة الشركات الخارجية، والتي لها دور فعال وكبير في الحد من هذه الممارسات.

تمحور موضوع الدراسة حول دور آليات حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية، وهذا في محاولة لربط ما تناولته الكتابات النظرية بما هو موجود على أرض الواقع، وبعد التفصيل في الجوانب النظرية للدراسة، التي تم من خلالها التطرق إلى ماهية حوكمة الشركات، وماهية المحاسبة الإبداعية، والعلاقة التي تربطهما ببعظهما، فقد كان الفصل الرابع هو العمود الفقري للدراسة، حيث تم التطرق فيه إلى دور آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة، وقد تم أيضا الوقوف من خلال هذا الفصل على محاولة اختبار الفرضيات، والوصول الى نتائج وتوصيات الدراسة.

أولا –نتائج الدراسة: ونلخصها فيما يلي:

– ظهر موضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة كمفهوم حديث التطبيق في العديد من الشركات، إلاّ أن جذوره تعود الى القرن الماضي، وزاد الإهتمام به بسبب ظهور مجموعة من المشاكل التي تسببت في العديد من الإنهيارات المالية وإفلاس كبرى الشركات العالمية، وظهور الفساد المالي والإداري وعدم الإلتزام بالسلوك المهني الأخلاقي في مهنتي المحاسبة والمراجعة.

– لحوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي أصدرتها العديد من المنظمات والهيئات الدولية وعلى رأسها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، والتي تُعبتر بمثابة المرجع الأساسي لتطبيق الحوكمة في أي شركة، فتطبيق هذه المبادئ يضمن تحقيق الشفافية والمصداقية في القوائم المالية المصرح بها.

– نظرا للتطورات الإقتصادية التي شهدتها مختلف دول العالم، بدأ الإهتمام بحوكمة الشركات وتطبيقها، والجزائر على غرار دول العالم اهتمت بهذا الموضوع أيضا، لما له من فوائد على الشركة الجزائرية بصفة خاصة وعلى الإقتصاد ككل بصفة عامة، حيث أن غياب الحوكمة سيؤدي حتما الى العديد من المشاكل التي قد تصيب الإقتصاد المحلي والدولي، وظهور حالات الفساد المالي والإداري بمختلف الشركات.

– لحوكمة الشركات آليات رقابية داخلية وأخرى خارجية تتفاعل فيما بينها من أجل التطبيق الجيد والسليم لمبادئ حوكمة الشركات، ولتفادي حالات التلاعب والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل الشركة، ولكل آلية مهمام ومسؤوليات تقوم بها لمواجهة أي خطر قد يصيب الشركة.

– تعتبر المحاسبة الإبداعية من الممارسات الإحتيالية والتي يصعب الكشف عنها والحد منها، كونها عبارة عن استخدام أساليب وطرق غير مألوفة لتفسير أو لحل مشكلة تواجه الشركة، من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية لإنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.

– الهدف الأساسي للمحاسبة الإبداعية هو تضليل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، من خلال استخدام أساليب وممارسات معقدة يقوم بها المحاسب المبدع، الذي له مستوى عال من الإحتراف في مهنة المحاسبة والمراجعة.

– يعتبر مجلس الإدارة طرف رئيسي ومهم في الشركة، وآلية رقابية داخلية فعالة لحوكمة الشركات، من أجل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتقليل من المشاكل التي قد تتعرض لها الشركة، بالإضافة الى كونه المسؤول عن حماية حقوق مختلف أصحاب المصالح، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

– تعتبر وظيفة لجنة المراجعة وظيفة مهمة في الشركة، كونها تمثل حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، وتعبتر آلية رقابية داخلية مهمة تعتمدها الحوكمة في دعم أنظمة الرقابة الداخلية، وبالتالي الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

– تُعد وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مهمة بالشركة، ومن أهم الدعائم الداخلية التي تعتمدها حوكمة الشركات، وذلك في عملية الرقابة الداخلية للشركة، وحمايتها ومساعدتها في تحقيق أهدافها، وكذا في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية وحالات الغش والتلاعب بالشركة.

– تُعد المراجعة الخارجية آلية رقابية خارجية ومهمة لحوكمة الشركات، كما تعتبر تحدياً كبيراً لمهنة الرقابة في الوقت الحاضر، إذ يتطلب على المراجع الخارجي الإلمام والمعرفة التامة بقواعد ومعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني والإلتزام به، وأن يكون على يقظة وكفاءة كبيرة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، و الحد منها ومحاربتها لتفادي انهيار الشركة وإفلاسها.

ومن خلال الفصل التطبيقي، وبعد اختبار فرضيات الدراسة، توصلنا الى **مجموعة من النتائج** وهي:

- ✓ من خلال الإجابة على قائمة الإستقصاء التي قمنا بها لمعرفة مدى تطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب –أوماش– بسكرة لمبادئ حوكمة الشركات، ومن خلال الإجابات المتخلفة لمختلف موظفي المؤسسة، اتضح أن المؤسسة تقوم بتطبيق مختلف مبادئ حوكمة الشركات، بالرغم من وجود بعض النقائص واختلاف بعض الإجابات.
- ✓ من خلال الإجابة على قائمة الإستقصاء لمعرفة مدى تطبيق آليات الحوكمة الداخلية والخارجية بالمؤسسة محل الدراسة، وجدنا أن المؤسسة تتوافر على مجلس إدارة فعال، يقوم بمهامه من أجل حماية مختلف أصحاب المصالح بالمؤسسة، بالإضافة الى وجود مراجع خارجي مستقل، يتميز بالكفاءة والفعالية وذو خبرة في مجال عمله، يقوم بمختلف مسؤولياته تجاه المؤسسة لتجنب الوقوع في المشاكل المالية المختلفة، ويعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها.
- ✓ من أجل معرفة مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة محل الدراسة، قمنا بقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2012–2017)، باستخدام نموذج جونز المعدّل، وتوصلنا الى أن المؤسسة قامت باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات الإختيارية بشكل سالب بغرض تخفيض الربح، وهذا خلال السنوات (2014، 2016 و2017).
- ✓ لمجلس الإدارة دور مهم في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتقليل من خطر الأزمات المالية، وكذا الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يترتب عنها من آثار التي قد تؤدي بالمؤسسة الى الإنهيار، كونه آلية رقابية داخلية تعتمدها الحوكمة.
- ✓ عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة، وهذا ما قد يؤدي بالمؤسسة الى حدوث بعض المشاكل المالية، كالسرقة والغش في البيانات المالية.
- ✓ للمراجعة الخارجية دور مهم في تطبيق حوكمة الشركات وبالتالي المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن التلاعب والغش الذي قد يكتشفه المراجع الخارجي أثناء قيامه بعمله.
- ✓ من خلال تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال السنوات التي تمت فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة (2014، 2016 و2017)، ومن خلال مقارنة القوائم المالية الحقيقية والقوائم المالية غير الحقيقية، وجدنا أن هناك إختلاف كبير في البيانات المالية بالقوام المالية للمؤسسة، وهذا يرجع الى أهداف المؤسسة من خلال استخدامها للممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ عند حساب بعض النسب المالية من القوائم المالية الحقيقية، ومقارنتها مع النسب المالية من القوائم المالية غير الحقيقية خلال السنوات (2014، 2016 و 2017) التي تمت فيها ممارسات المحاسبة

الإبداعية، نجد أن المؤسسة قامت بممارسات المحاسبة الإبداعية لأسباب عدة أيضا، عكس ما هي عليه بالواقع، وذلك لتحقيق أهداف خاصة.

ثانياً– التوصيات : من خلال الجانب النظري للدراسة والنتائج المتوصل اليها، فإننا نوصي بما يلي :

- حث المؤسسات الجزائرية بضرورة الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، من خلال تأسيس هيئات خاصة تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات لنشر الوعي بأهمية تطبيق الحوكمة.
- تأسيس نظام فعال بكل مؤسسة خاص بحوكمة الشركات، استنادا الى القوانين والتشريعات الوطنية، مع الأخذ بعين الإعتبار مبادئ حوكمة الشركات المنبثقة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، والتي تعتبر المرجع الأساسي في تطبيق الحوكمة.
- الحث على ضرورة وجود مصلحة مستقلة خاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية، لما لها من أهمية ودور كبير في تحقيق الرقابة الفعالة، والمساهمة في الحد من مختلف أنواع الغش وتجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة.
- ضرورة الإهتمام بوظيفة لجنة المراجعة، وسن القوانين والأنظمة لتوفيرها بمختلف المؤسسات، لما لها من دور فعال في تطبيق مبادئ الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة الحرص على تدريب المراجعين والمحاسبين وتعرفيهم بالمستجدات الحديثة في بيئة الأعمال.
- ضروروة حث المراجعين على العمل على تطوير إجراءات وأساليب الكشف عن مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكل أشكال التلاعب التي قد تحدث بالمؤسسة.
- ضرورة إلتزام المحاسبين والمراجعين بالسلوك الأخلاقي المهني في وظائفهم.

آفاق الدراسة: من خلال النتائج التي تم التوصل إليها، تم ملاحظة بعض الإشكاليات التي يمكن أن تكون مواضيع بحث مستقبلا، نذكر منها:

- اطار مقترح لتطبيق لجنة المراجعة كأداة مهمة للرقابة في المؤسسة الجزائرية.
- مساهمة مجلس الإدارة في رفع كفاءة نظام حوكمة الشركات بالمؤسسات الجزائرية.
- مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في المؤسسة الجزائرية.
- الأساليب الحديثة التي يستخدمها المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تطبيق نماذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الجزائرية.
- أهمية وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة الجزائرية.

تم بحمد الله

قائمة المراجع

1/المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1-أحمد بن عبد الله آل الشيخ، **المتطلبات القانونية والإجرائية لحوكمة الشركات**، منتدى الحوكمة السعودي، هيئة السوق المالية، المملكة العربية السعودية، يناير 2011.

2-أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد **(الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

3-أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

4-أحمد علي خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر 2012.

5-أحمد مطر، **الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني**، دار وائل للنشر، عمان، الإردن، 2006.

6-افيناش ديكسيت، **صنع السياسات الإقتصادية: منظور علم سياسة تكاليف الصفقات**، ترجمة لـ: نادر ادريس، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

7-الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **مراجعة ومراقبة داخلية**، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، دون ذكر سنة النشر.

8-أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

9-أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

10-أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

11-أمين السيد أحمد لطفي، **مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

12-إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال (حداثة وتطور)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

13-بهاء الدين سمير علام، **أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الآداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية**، وزارة الإستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة، مصر، 2009.

14-جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

15-جون سوليفان وآخرون، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون**، ترجمة: سمير كرم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.

16-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

17-حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

18-خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

19-خالد وهيد الراوي، **التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

20-خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

21-خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

22-ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيكي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

23-زكرياء الدوري، أحمد علي صالح، **إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

24-شهيرة عبد الشهيد، **قواعد إدارة الشركات تصبح سعيا دوليا: ماذا يمكن عمله في مصر**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2001.

25-طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

26-طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

27-طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

28-طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

29-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

30-عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، ج4، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

31-عبيد سعد المطيري، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004.

32-عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدراة**، اتحاد المصارف العربية، دون ذكر بلد النشر، 2007.

33-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009.

34-علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر، عمان، الاردن، 2001.

35-فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، الجزائر، 2009.

36-كاترين.ل.كوشتا هلبلينج، جون.د.دوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والإنتقالية**، ترجمة سمير كريم، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن21، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ط3، واشنطن، دي.سي، 2003.

37-كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، **مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

38-كنيث أ.كيك وآخرون، **حوكمة الشركات –الأطراف الراصدة والمشاركة-**، تعريب وترجمة: محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر عنام، دار المريخ للنشر، السعودية، 2010.

39-محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005.

40-مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية، الإقتصادية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

41-محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

42-محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.

43-محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

44-محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

45-محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، مصر، 2009.

46-محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

47-نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

48-نجم عبود نجم، **أخلاقيات الإدارة في عالم متغير**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2002.

49-هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في: المحاسبة المالية، التكاليف الإدارية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000.

50-وريا برهان أحمد **اشكاليات الفكر المحاسبي والأزمات المالية العالمية (دراسة تحليلية)**، المؤتمر السادس حول الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

51-يحيى محمد أبو طالب، **المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006.

52-يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

53-يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

54-يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

الملتقيات:

1-أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"،المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

2-إيمان فتحي أحمد مصطفى، **دور المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات**، المؤتمر السادس حول الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

3-بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، الملتقى الدولي حول "الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 18-19 ماي2011.

4-بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة الى حالة الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية

والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-2009/10/21.

5-حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة لـ وم أ وفرنسا**، ورقة بحثية مقدمة، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.

6-خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، **الحوكمة والفساد المالي والإداري**، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18-2011/11/19.

7-طارق نوير، **الحوكمة والمعلوماتية في الدول العربية**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

8-عطا الله وراد خليل، **الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة -الإمارات العربية المتحدة-، سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

9-عمرو يس، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

10-عوض سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات-حالة السعودية-**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

11-كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، **حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التظليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات مع الإشارة الى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية**، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18-2009/11/19.

12-محمد سليمان الصلاح، **الإستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"،المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة في سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

13-محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

14-محمد عبد الفتاح ابراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، المؤتمر العربي الأول حول"التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات" المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- سبتمبر 2005، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

15-محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.

16-محمد نجيب محمد صادق حسين، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد(وجهة نظر محاسبية)**، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس حول أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 17-19 ابريل 2006.

17-مزياني نور الدين، زرزار العياشي، **إدارة المخاطر في ظل حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 18-2009/11/19.

18-مصطفى حسن بسيوني السعدني، **الشفافية والإفصاح في اطار حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الإقتصادي والهيكلي، بعنوان "مبادئ وممارسات حوكمة الشركات" المنعقد بالقاهرة في نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

19-ميلود تومي، فطيمة الزهراء طاهري، **منهجية تسيير المخاطر في المؤسسة الإقتصادية**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الثالث حول "إستراتيجية إدارة المخاطر في المؤسسات (الآفاق و التحديات)"، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2008.

الأوراق والبحوث العلمية:

1-عبد الرحمن مخيزيم، **دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية**، المسابقة التاسعة للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، ماي 2008.

2-علي محمود الخشاوي، محسن الناصر الدوسري، **دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة**، ديوان المحاسبة، الكويت، 2005.

3-علي محمود الخشماوي، محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقيق من ممارساتها ونتائجها**، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.

4-محمد خالد المهانيي، **حوكمة الشركات و أهميتها في جذب الإستثمارات وتنمية الموارد البشرية**، بحث علمي أُعد ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبيين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، جوان 2007.

الدوريات والمجلات:

1-ابراهيم خليل حيدر السعدي، **أثر الإنهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 20، العراق، 2009.

2-أسامة عبد المنعم عبد الجبار، **دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من خلال تطبيق معايير الآداء المهني للتدقيق الداخلي**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة واللإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 91، بغداد، العراق، 2012.

3-بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012.

4-بتول محمد نوري مجيد، **تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 96، العراق، 2013.

5-جمانة حنظل التميمي، عدي صفاء الدين البطاط، **تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة**، مجلة الإقتصاد الخليجي، رئاسة الجامعة، جامعة البصرة، المجلد 01، العدد 14، العراق، 2007.

6-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 الإقتصادية الجامعة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بغداد، العدد27، العراق، 2011.

7-حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الأقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد 01، سوريا، 2008.

8-خالد عبد الرحمن القطيني، مقبل علي أحمد علي، **أثر الجانب السلوكي للمحاسب المبدع في رفع كفاءة منظمات الأعمال (دراسة استطلاعية)**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 12، العراق، 2013.

9-رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني، سوريا، 2010.

10-زهرة حسن العامري، ابتهاج اسماعيل يعقوب، **المحاسبة بين الإبداع والإبتداع**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة واسط، العدد 08، محافظة واسط، العراق، 2012.

11-سامح محمد رياض، **أثر التطورات الإقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الإحتيالية للمحاسبة**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العددين الثالث والرابع، ديسمبر 2011.

12-سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحي، **تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 112، العراق، 2013.

13-سعد العنزي، مؤيد الساعدي، **أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد 01، العدد 03، بغداد، العراق، 2000.

14-ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة أربد للبحوث العلمية، جامعة الإسراء الأهلية، المجلد 10 ، العدد الأول، جامعة أربد، الأردن، 2006.

15-عادل رزق، **المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدة امكانية تطبيقها في المصارف**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العدد 02، الأردن، 2011.

16عبد الرحمان المشهداني، **حوكمة المؤسسات وامكانية انجاحها في العراق**، المجلة العربية للعلوم الإقتصادية والإدارية، العدد2، ابريل2006، جامعة الروح القدس-الكسليك، اتحاد الجامعات العربية، لبنان.

17-عبد الستار عبد الجبار، عيدان الكبيسي، **معايير المحاسبة الدولية والمسؤولية عن الأزمة المالية العالمية الحالية**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الأنبار، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2010.

18-عدنان هاشم السامرائي، طلال جيجان العلكاوي، **دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الأزمة المالية العالمية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 7، العدد 20، العراق، 2012.

19-عطيوي سميرة، بديسي فهيمة، **الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، نوفمبر 2012.

20-علي العيادي، **القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر**، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.

21-علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربنز-اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية الجامعة المستنصرية، العدد 86، العراق، 2011.

22-عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد1، 2008.

23-فيحاء عبد الخالق البكوع وآخرون، **انعكاسات الإلتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، العراق، 2013.

24-فيحاء عبد الله يعقوب، **دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، المجلد2، العدد5، 2007.

25-فيصل محمود الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009.

26-ماجد شوقي، **حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة...وصعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، نوفمبر2002.

27-محمد الناصر محمد السيد درويش، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات – دراسة ميدانية–**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد2 ، جانفي 2003.

28-محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري، **اسهامات السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والإقتصاد جامعة الموصل)**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 114، العراق، 2013.

29-محمد عبد الله المومني، **تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الأول، سوريا، 2010.

30-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**، مصر، 2003.

31-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية**، ، القاهرة، مصر، 2005.

32-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، واشنطن، 2007.

33-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الاوسط وشمال إفريقيا تجارب وحلول**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الولايات المتحدة الامريكية، فبراير/شباط 2011.

34-مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 34، العدد 106، بغداد، العراق، 2012.

35-ميكرا كراسنيكي، كيم اريك بيتشر، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، 2008.

36-وحيد محمود رمو، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 30، العدد 89، العراق، 2008.

37-نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات ...سبيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.

الرسائل و المذكرات:

1-آلاء مهدي هادي، **العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذ (ميلر) في قياس ادارة الأرباح**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، منشورة، جامعة القادسية، كلية الإدارة والإقتصاد، العراق، 2017، منشورة.

2-بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الأرباح –دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية–**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، 2012، منشورة.

3-صديقي مسعود، **نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، منشورة.

4-علي أحمد زين، **اطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في البنوك التجارية في مصر**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2007، منشورة.

المقالات:

1-شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، **حوكمة الشركات و دورها فى علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبى**، مركز الدكتور شوقي عبد العزيز الحفناوي، 21 يوليو ، 2008، مقال متاح على الموقع الإلكتروني:
http://dr-shawkycenter.blogspot.com/2008/07/blog-post.html

2-محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، يونيو 2007، مقال متاح على الموقع الالكتروني:
www.saaid.net/doat/hasan/hawkama.doc

3-محمد شريف توفيق، **قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات: الاهمية والمبادئ والمصطلحات**، جامعة الزقازيق، مصر، 2005، مقال متاح على الموقع الالكتروني: **www.hawkama.net**

4-منتدى المحاسب العراقي، **تطور الفكر المحاسبي**، مقال متاح على الموقع الالكتروني:
http://accountiq.arabepro.com/t19-topic

2/المراجع باللغة الأجنبية:

الكـتـب:

1-Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales ,** édition Economica ,paris, France,1996.
2-Bernard Marois, Patrick Bompoint, **Gouvernement d'entreprise et communication financière**, Economica, Paris, 2004.
3-Bertrand Richard & Dominique Miellet, **La dynamique du gouvernement d'entreprise**, Éditions d'organisation, Paris, France, 2003.
4-Benoit Pige, **audit et contrôle interne**,2émé edition, Edition EMS, Paris, 2001.
5-EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA**, Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques**, Ecole de Management, Euromed Marseille, Cahier de Recherche N°17- 2007.
6-Frank Bancel, **la gouvernance d'entreprise**, Economica, Paris, 1997.
7-Frédéric Parrat, **le gouvernement d'entreprise**, Economica, Paris, 1996.
8-Gérard Charreaux**, le gouvernement de l'entreprise**, Economica, Paris, 2eme édition, 1997.
9-LIONEL.C, GERARD.V**, Audit et Contrôle interne (aspects financiers, opérationnels et stratégiques),** Dalloz, 4eme edition, Paris, France, 1992.
10-Luc Boyer et Noel Equilbey**, organisation :théories et applications, édition d'organisation**, 2éme édition, paris, Mars 2003.
11-Mathews, M.R and Perera, M.H.B , **accounting Theory and development**, 1th Ed ,Melson inc, Australian, 1991.
12-Olivier Meier, Guillaume Schier, **Entreprise multinationales- stratégie-restructuraction- gouvernance**, Dunod,Paris, France, 2005.
13-P.milgom et j. roberts, **économie .organisation et management**, Edition PUG,Paris, 1997.