الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة لآراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة –

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:
بن محمد أنفال

الأستاذة المشرفة:
د/ زعرور نعيمة

رقم التسجيل:	...../Master-GE/AUDIT /2017
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2016-2017
http://univ-biskra.dz

حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع معالجة إشكالية البحث التي تدور حول دور حوكمة الشركات من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي محاولة الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية وبث الثقة فيها وهذا بعد سلسلة الأزمات بكثير من كبرى الشركات العالمية، مما أدى إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات القادمة ويرجع هذا إلى أنها ليست مجرد نظام أخلاقي جيد بل إنها مفيدة لشركات والمنفذ الوحيد لتفادي حدوث أي مشاكل، في حين هناك احتمال وجود أخطاء السجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدأ إثبات العمليات وانتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية، حيث تنتقل البيانات بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل وأعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية وعرض النتائج في القوائم المالية النهائية إلا أن الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما تعرف بالمحاسبة الإبداعية، ولهذا وجب على كل شركة تبني نظام حوكمة الشركات للحد من الغش والتلاعبات في القوائم المالية.

1. اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة عن الأسئلة الفرعية وذلك بعرض نتائج اختبار الفرضيات السابقة كمايلي:

الفرضية الأولى:.صحيحة، فمن خلال دراستنا استنتجنا أن الفائدة من تطبيق حوكمة الشركات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي القوائم المالية.

الفرضية الثانية: صحيحة، فمن خلال دراستنا وجدنا أن المحاسبة الإبداعية غير أخلاقية يقوم بها المحاسب باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية، وبما أنها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية فهي قانونية.

الفرضية الرابعة: صحيحة، فمن خلال دراستنا استنتجنا أن هناك علاقة حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.

2. النتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تمكنا من الوصول إلى النتائج الأساسية نلخصها في النقاط التالية:

- ✓ حوكمة الشركات نظام تعتمده الشركات من أجل الإدارة السليمة للشركة وضمان حقوق أصحاب المصالح.
- ✓ تلعب حوكمة الشركات دور مهم ومحوري في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.
- ✓ يعد انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.

- ✓ تمثل عناصر القوائم المالية المجاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.
- ✓ إن أساليب المحاسبة الأبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة الشركة لممارستها.

3. الاقتراحات:

انطلاقا من النتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات نلخصها فيمايلي:

- ✓ ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات وتفعيله في كل الشركات الجزائرية.
- ✓ متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة في البنوك العالمية والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بما يتلائم مع متطلبات الحد من حدوث تلك الأزمات والانهيارات.
- ✓ تفعيل وتطوير دور المراجع الخارجي في الكشف عن الغش والأخطاء المحاسبية.
- ✓ زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية.
- ✓ إصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند إعدادها لهذه القوائم.

4. الأفاق المستقبلية للبحث:

- دور معايير التدقيق الدولية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية في ضوء التطورات الاقتصادية الحديثة.
- دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التشريعات الجزائرية ودورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

تمهيد الفصل:

تزايد الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية والخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997، بالإضافة إلى انهيار الشركات العالمية الكبرى خاصة الشركات الأمريكية مثل شركة Enron للطاقة، وشركة Word Com للإتصالات نتيجة لاستخدامها لطرق محاسبية معقدة، بهدف إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتى المجتمع المدني.

حيث أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهة نظر كل من المستثمرين والإدارة والمشرعين والباحثين، إذ تعود أسباب الانهيارات هذه إلى مجموعة من العوامل وأهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعيا وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية.

وللإلمام أكثر في الموضوع سنحاول في هذا الفصل عرض مفهوم حوكمة الشركات إلى جانب التعرف على جهود المنظمات الدولية وكذا التعرف إلى الجوانب التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بحوكمة الشركات وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالأتي:

المبحث الأول: حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: حوكمة الشركات

ترتبط نشأتها نتيجة لإعتبارات متعددة أبرزها أهمية الظهور والانتشار السريع لمفهوم انفصال الإدارة عن الملكية، والذي يمثل السمة البارزة للشركات في العصر الحديث، ولقد تم البدأ باستخدامها في بداية عقد التسعينات من القرن الماضي وتزايد استخدامها بشكل واسع في سنوات الأخيرة منه، ويرجع ظهورها إلى نظرية الوكالة وما يرتبط بها من تضارب المصالح بين الإدارة والمالكين مما أدى إلى زيادة الاهتمام والتفكير فيها للحد من التلاعب المالي والإداري، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى تطور التاريخي لحوكمة الشركات وتعريفها ثم إلى أهميتها وأهدافها ونماذج الدولية.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

إن حوكمة الشركات ليست مجرد شئ أخلاقي جيد فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشأت الأعمال، وسعيا منها للتحكم الرشيد في المؤسسات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد، سنتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي ثم إلى تعريفها وأهم الخصائص وأهداف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تطور التاريخي حوكمة الشركات

وينقسم التطور التاريخي لحوكمة الشركات إلى المراحل التالية:[1]

المرحلة الأولى: مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932)

تتميز هذه المرحلة بأنها الأساس لأبحاث حوكمة الشركات، حيث شهدت بداية الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض مصالح الأطراف المختلفة في الشركة وسعي كل مجموعة لتحقيق مصالحها الذاتية وهذا ما دفع لتدعيم الاتجاه نحو تطبيق السليم للقوانين واللوائح للمساهمة في الحد من الاحتيال وتضارب المصالح.

المرحلة الثانية: مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقة

يعتبر الفصل بين الملكية والإدارة من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة ويعتبر كلا من بيرل ومينز أول من تناول هذا الموضوع عام 1932، وتميزت هذه المرحلة بالاهتمام الكبير بايجاد وسائل وآليات لضبط السلوك الإداري وتحفيز المديرين للعمل على تحقيق مصالح المساهمين وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل بما يقلل من التعارض وأسباب الصراع فيها، وتطور مفهوم حوكمة الشركات بسبب تطور سوق المال والإشراف على شفافيته، علاوة على التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة الأمريكية.

---

(1) عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015،ص ص57-59.

وترجع البداية الحقيقة لحوكمة الشركات إلى صدور تقرير كادبري (Cadbury) في ديسمبر 1992 بعد إخفاق مجموعة من الشركات العامة في بريطانيا منها (Max well and Bcci) وما ترتب عليه من انخفاض الثقة في التقارير المالية التي هزت أسواق لندن المالية والذي تم إعداده من قبل مجلس التقرير المالي لبورصة لندن للأوراق المالية ويتضمن قواعد رئيسية لأفضل الممارسات المالية والإدارية للشركات، و أصدر مجلس معايير المراجعة البريطاني (APB) إرشادات للمراجعين وذلك لبيان كيفية إعداد التقارير المالية للتأكد من حسن تطبيق إجراءات حوكمة الشركات.

المرحلة الثالثة: مرحلة ظهور مفهوم الحوكمة

وهنا تم الإعتراف الرسمي بالحوكمة، فبعد أن وضعت منظمة التجارة العالمية معايير حوكمة الشركات وأصدرت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تقريرها عام 1999 بعنوان مبادئ حوكمة الشركات حيث تضمنت مجموعة من القواعد المطلوبة لأفضل الممارسات الإدارية والمالية في الشركات العامة والذي تم تعديله عام 2004، وبعد ذلك اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة الشركات.

المرحلة الرابعة: مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة

استمر تطور حوكمة الشركات مع تتابع الانهيارات المالية لكبرى الشركات العالمية في الولايات المتحدة الإمريكية وأشهرها شركة إنرون عام 2001، لتجعل من مفهوم حوكمة الشركات تحتل مساحة كبيرة من الاهتمام في مختلف دول العالم ومنظماتها والسعي الجاد نحو تطبيقها حيث اتجه البنك الدولي إلى الاهتمام بالحوكمة فألزم بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبنيها، وأصدر مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها، كتأسيس المعهد الأوروبي لتقديم المساعدات اللازمة لتطبيق الحوكمة وتأسيس الجمعية الأسيوية لدعم تطبيق الحوكمة.

ومن هنا نستنتج أن تطور حوكمة الشركات جاء نتيجة ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين، واستمرار الأزمات المالية التي عصفت على كبرى الشركات وانهيارها.

الفرع الثاني: تعريف حوكمة الشركات

- ✓ **تعريف الحوكمة لغة:** "من حكم الشيء، وأحكمه أي منعه من الفساد."
- ✓ **تعريف الحوكمة اصطلاحا:** "تعرف بأنها مجموعة من القواعد والاجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الإدارة والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء."[1]

[1] عماد سليم إبراهيم الأغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2011، ص 17.

- ويمكن اعتبار حوكمة الشركات كنظام وتظهر حسب الشكل التالي:

الشكل (1)أجزاء منظومة الحوكمة

المصدر: محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2005، ص 62.

فالمنظومة تفاعلية استهدافية مكونة من مدخلات النظام حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب قانونية أو إدارية أو اقتصادية، أما نظام تشغيل الحوكمة ويقصد به الجهات المسؤلة عن تطبيق الحوكمة، وأما مخرجات نظام الحوكمة حيث تعتبر الحوكمة أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية سواء للشركات أو المنظمات. [1]

- ✓ **تعريف بعض الهيئات والمنظمات لحوكمة الشركات:** يرى البعض من وجهة النظر القانونية أن تعريف حوكمة الشركات يمثل العلاقة التعاقدية بين مختلف الأطراف، في حين يراه آخرون من وجهة النظر المحاسبية أنه يتمثل في التركيز على كيفية تعظيم الربحية وقيمة الشركة في الأجل الطويل، كما ينظر إليه آخرون من الوجهة الأخلاقية باعتباره يشير إلى حماية حقوق مساهمي الأقلية، وقد أدى تنوع الباحثين واختلاف اهتماماتهم وتخصصاتهم العملية إلى ظهور تعاريف متنوعة لحوكمة الشركات ويمكن تناولها فيمايلي:[2]

عرفت لجنة كادبورى Cadbury "حوكمة الشركات بأنها نظام متكامل للرقابة يتضمن النواحي المالية والنواحي الأخرى، حيث يؤدي تطبيقه إلى إدارة الشركة ورقابة عملياتها بشكل معين."

وقد **عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية La Coopération et de Développement économiques (OCDE)** في 2004 حوكمة الشركات "بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء."

كما عرفت **المنظمة الدولية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية** حوكمة الشركات "بأنها الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح في المنشأة لتوفير الإشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة."

---

(1) محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، ص 62.

(2) جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، طبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014،ص،ص490-491

وقد أشار **James Wilfton أحد أكبر خبراء الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية** إلى أن حوكمة الشركات "هي مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم توجيه الشركات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح."

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:[1]

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين والمساهمين.

ومما سبق يتضح لنا عديد من الجوانب الحوكمة تتمثل في:[2]

1. تعني إحكام العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى.
2. هي النظام الذي يتحرى الدقة في تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي ترتبط بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة وذلك باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية.
3. تعني بوضع الضوابط والقيود التي تضمن الحكم والسيطرة على الأمور من خلال وضع مجموعة من المعايير والمقاييس العادلة التي يمكن الارتكاز عليها.
4. هي النظام الذي يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدرة الشركة ما والذي يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة.
5. مجموعة من المفاهيم والأهداف والرقابة التي تضمن حوافز مناسبة لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتتبع الأهداف التي وضعت من أجل إنماء المؤسسة وتطورها وتحقيق المتابعة الفعالة والمستمرة والإشراف على استخدام أمثل لمواردها بكفاءة ونزاهة عالية.
6. يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها الآليات التي تنظم وتنسق العلاقة بين المساهمين والمديرين بما يضمن للمساهمين العائد الأمثل لأموالهم وعدم استغلال المديرين لهذه الأموال بما يحقق المنفعة الشخصية لهم ويضر بعلاقة المنظمة مع الفئات المختلفة لأصحاب المصالح.

---

(1) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 16.

(2) عماد سليم إبراهيم الأغا، مرجع سابق، ص 19.

7. هي الوسيلة التي تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستفيدين والمقرضين، كما تؤدي إلى خلق ضمانات ضد سوء الإدارة والفساد المالي علاوة على تطوير القيمة الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

ومن الأضرار المترتبة على عدم الالتزام بمفهوم حوكمة الشركات كمايلي:[1]

1. **زيادة قوة الفساد:** فالفساد لاينتشر إلا في غياب كامل أو شبه كامل لمقاومته لهذا فإن الحوكمة تصبح ضرورية لمحاربة الفساد ومقاومته وإنهاء أضراره.
2. **زيادة الطرد الاستثماري:** حيث لايستطيع أي مستثمر أن يستثمر في دولة من الدول التي تعاني من اضطراب في المعايير ولا يوجد لديها ثقافة الالتزام أو لا يوجد لديها حوكمة، فالعشوائية وعدم وضوح الحقوق والواجبات تدفع بشدة المستثمرين إلى الهروب وعدم الاستثمار في هذه الدولة.
3. **زيادة الضبابية:** وعدم القدرة على الرؤية في ظل تصاعد حالات عدم الوضوح وازدياد حالات الغموض وازدياد حالات عدم اليقين.
4. **زيادة عدم الثقة:** والخوف من المستقبل وخاصة مع احتمالات التغيير واحتمالات الرفض لما هو قائم، وهو ما يؤدي إلى إحداث متاعب غير محدودة للشركات حيث يحدث نتيجة عدم وجود الحوكمة ما يلي:
   - سيادة حالة انفصال بين مصالح العاملين وبقية مصالح أصحاب العمل والإدارة.
   - سيادة حالة اكتئاب وإحباط عامة.
   - سيادة حالة من اللامبالاة.
5. **زيادة الشعور بالعدمية وعدم القدرة على العمل:** حيث يتحول العاملين إلى آلات وماكينات جامدة لاتعمل ويختفي الدافع على العمل ويصبح من يعمل منهم يشعر أنه لاجدوى من عمله وأنه من الأفضل أن يكون مثل باقي العاملين لا يعملون.
6. **زيادة حالات الاغتراب والانفصال عن الواقع:** حيث يميل الجميع إلى استخدام التزوير وكافة الأساليب غير المشروعة لإظهار الأمر على حقيقته، مما يؤدي إلى خلق واقع زائف مصطنع لا يعبر عن حقيقة أوضاع الشركة.
7. **عدم التزام بالواجب وعدم تحقيق الأهداف:** حيث لا يلتزم العاملين بالتعليمات الإدارية ويتم الخروج على القواعد واللوائح ومخالفة القوانين وتوسيع دائرة الفساد الإداري.

[1] محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، ص 105.

وتكمن أهمية حوكمة الشركات فيمايلي:[1]

أولا: من الناحية القانونية

1. يعتبر القانون بصفة عامة من أهم الآليات التي تساعد على حوكمة الشركات وخاصة القوانين الشركات والقوانين التجارية، حيث يقوم بالمحافظة على حقوق الأطراف المختلفة وتنظيم مجموعة القيود التعاقدية المتشابكة سواء بين مؤسسين ومساهمين ومجلس الإدارة والإدارة العليا والموظفين بداخل الشركة أو أطراف خارج الشركة كالمستهلكين والموردين والدائنين والوكلاء والمنافسين والبنوك وغيرها من الأطراف.
2. في ظل نظام العولمة على الأسواق الداخلية والخارجية تأخذ حوكمة الشركات دورا صريحا في عملية التسعير المسبق لتكلفة رأس مال الشركة وخاصة في الأسواق التي مازال تمويل الشركات فيها محدودا.
3. أصبح دور القانوني هو تقديم الخدمات القانونية والاستشارات للشركة للوصول لأفضل تسوية تخدم المصالح التجارية للشركة وأصبح القانون يستخدم مهاراته وأدواته في أعمال مثل التحكيم التجاري أو التفاوض أو الوساطة وكل هذا بغرض الوصول إلى أهداف الشركة وتحقيق عائد من الربح.
4. أصبح وجود قانون داخل مجلس الإدارة تطبيقا للأساليب الفعالة لإختيار مجلس الإدارة في ظل نظام الحوكمة.

ثانيا: من الناحية الاقتصادية

1. تقوم حوكمة الشركات على صعيد الاقتصادي بتقديم ضمان للمستثمرين وحملة الأسهم لتحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل على حماية حقوقهم وخاصة صغار المساهمين، كما أنها تؤدي إلى تعظيم القيمة السوقية للشركة وتعمل على رفع كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في أسواق المال العالمية.
2. تعتبر أسلوب لجذب الادخار في الشركات وأسواق المال، كما أنها تتسع لإحداث التوافق بين العمليتين الإدارية والتمويلية لتشجيع جذب مزيد من الاستثمارات للشركة من خلال توفير الحماية لكبار المقرضين والمساهمين وضمان عوائد مجزية لاستثمارتهم.
3. حوكمة الشركات تؤدي إلى زيادة التنافسية خاصة في ظل العولمة وإزالة الحواجز التجارية وتزايد حركة انتقال رؤوس الأموال، حيث تقوم بحماية أموال تمويل الشركات لعمليات ذات قيمة حقيقية مما يؤدي لزيادة سرعة حركة انتقال رأس المال وتدفقها وكما تساهم في تدعيم الجهاز المصرفي للدولة لزيادة الاستثمارات وتزيد من وضوح معاملات الشركات وشفافيتها وخاصة في مجال القروض والتمويل البنكي.

---

[1] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012، ص ص 182-191.

4. تبرز أهميتها عند تطبيق نظام الخصخصة Privatization فهي مهمة لضمان كفاءة عمليات الخصخصة وتوجيهها إلى الاستخدام الأمثل وضمان حقوق المستثمرين، وتظهر أيضا أهميتها بوضوح عند تقييم الشركات وإعادة الهيكلة لرفع قيمتها أو عند البيع لمستثمر رئيسي وتزداد عند تطبيق الخصخصة في القطاع الحكومي حيث يؤدي تطبيق الحوكمة على رفع كفاءة تطبيق برامج الخصخصة في القطاع الحكومي، فقد كانت لعمليات الخصخصة التي تمت بشكل سيئ آثار مدمرة على اقتصاديات الأسواق الناشئة لذا يجب أن تكون عمليات الخصخصة عادلة ومنصفة ومنفتحة وتتمتع بالشفافية وأن تدعمها آليات تنفيذ قوية.
5. حوكمة الشركات تساعد على تجنب الانهيارات المالية وتساعد على استقرار الأسواق المالية والحد من التقلبات الشديدة بها كما تعمل على استعادة ثقة المتعاملين بالأسواق وكسبها وتوفير مناج لجذب الاستثمار وكل هذا يساعد على تحقيق كفاءة الأسواق المالية والاقتصادية.

لقد أشار المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين (CIMA) إلى أن الحوكمة الجيدة تعمل بصفة عامة على تحقيق مايلي:[1]

- تخفيض المخاطر.
- تحسين الأداء.
- حل المشاكل الناشئة من الفصل بين الملكية والإدارة.
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.
- زيادة القدرة التسويقية للسلع والخدمات.
- تحسين القيادة.
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ثالثا: من الناحية الاجتماعية

1. مع تزايد العولمة تزايدت أيضا عولمة أذواق المستهلكين وتفضيلاتهم الاجتماعية والتي تؤثر في أعمال الشركات بتكلفة محسوسة، وعلى هذا لا يمكن أن يسمح النظام العالمي للشركات أن تعمل كمورد لشكل معين إلى عملائها، أو أن تقوم بالعمل كتاجر رقيق في ممارساتها مع العاملين بها في الوقت نفسه.

[1] علاء محمد شوقي إبراهيم عيسى، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**،المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2015، ص 23.

2. الشركات التي تطبق استراتيجية فعالة لمواطنة الشركات تتمكن من تحسين فرصها في الحصول على رؤوس الأموال، وتحسين مكانة منتجاتها وتقوية سمعتها، وزيادة ولاء عملائها، وتخفيض المخاطر التجارية، والأهم من ذلك تحسين نتائج أعمالها.
3. لا تزال قاطرة الإصلاحات تمضي قدما بفضل زيادة القدرات التنافسية للشركات التي تطبق الاستراتيجيات المتعلقة بفهوم مواطنة الشركات، فالمزايا الناتجة عن الممارسات التجارية الأخلاقية، في ضوء عدم قابلية الشركات أو المجتمعات للانقسام وتزايد تعقيد البيئات الاجتماعية والاقتصادية التي تعمل فيها الشركات، تشير جميعها إلى بداية عهد جديد في مفهوم مواطنة الشركات.
4. يرى البعض أن العمل الاجتماعي بجوانبه المختلفة والالتزام به وتنميته جزء مهم في علاقة الفرد بالمجتمع وعلاقة المجتمع بالفرد، ولذلك لقد رسمت الحقوق والواجبات في شكل تعليمات مكتوبة أو غير مكتوبة وتنظيمات ونظم وذلك للتصدي لحالة التمزق أو التشتت أو الفوضى أو الجهل أو أي طارئ ممكن أن يصيب الفرد والمجتمع.

الفرع الثاني: خصائص وأهداف حوكمة الشركات

أولا : خصائص حوكمة الشركات

هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق الحوكمة تتمثل في:[1]

أ. **الانضباط**: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
ب. **الشفافية**: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
ج. **المساءلة**: إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
د. **الاستقلالية**: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
هـ. **المسؤولية**: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
و. **العدالة**: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
ز. **المسؤولية الاجتماعية**: النظر إلى الشركة لمواطن جيدة.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

يمكن تلخيص أهم أهداف حوكمة الشركات في النقاط التالية:[2]

1. ضمان الشفافية والإفصاح وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

---

(1) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، قطاع عام وخاص والمصارف**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 25.
(2) جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 492-493.

2. ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الإدارة.
3. توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة.
4. ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت إجراء خصخصة الشركات.
5. تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل.
6. ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.
7. تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل.
8. الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل.
9. وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.
10. مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ثالثا: مزايا حوكمة الشركات

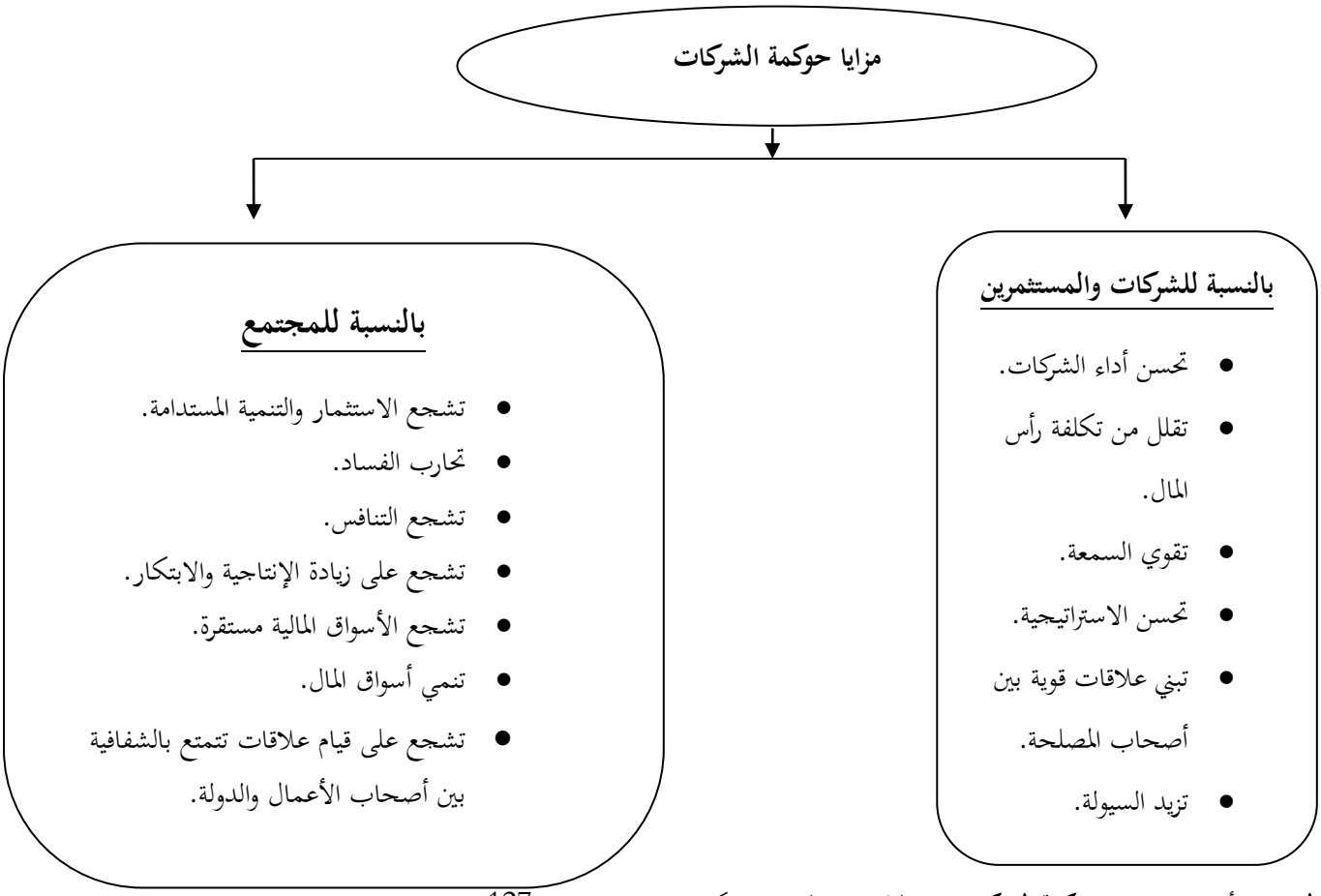
إن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يحقق للشركة عدة مزايا منها: [1]

1. تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي توجهها الشركة.
2. زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع.
3. جذب الاستثمارات سواء كانت استثمارات محلية أو استثمارت أجنبية.
4. زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة.
5. تخفيض الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
6. يتيح تقدم الشركة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل في المجتمع والمساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

ويمكن توضيح مزايا حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

[1] عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006-2007، ص 30.

الشكل (2) مزايا حوكمة الشركات



المصدر: أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، دار المطبوعات الجامعية، إسكندرية، غير منشورة، ص127.

المطلب الثاني: أبعاد ومقومات حوكمة الشركات

سيتم التطرق إلى أبعاد ومحددات حوكمة الشركات وكذا الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أبعاد ومحددات حوكمة الشركات

أولا: أبعاد حوكمة الشركات

تنحصر أبعاد حوكمة الشركات في الآتي:[1]

1. **البعد الاقتصادي:** ويتضمن السياسات الاقتصادية الكلية ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية وغير المالية، والتي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها ويتضمن هذا البعد مايلي:

(1) عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص ص 67-68.

أ. **الإفصاح المالي**: ويشمل التقارير المالية السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة،تقارير المراجعة الخارجية ومقاييس الأداء.

ب. **الرقابة الداخلية**: ويشمل المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، إدارة المخاطر.

2. **البعد الاجتماعي والقانوني**: يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية والمديرين من ناحية أخرى، تتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين ويتضمن هذا البعد مايلي:

أ. **الهيكل التنظيمي**: يشمل تحديد الواجبات، توزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات وتعين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وغيرها.

ب. **السلوك الأخلاقي**: يشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقييد بقواعد السلوك المهني.

3. **البعد البيئي**: العمل على حماية البيئة من أثر إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

تنصهر أبعاد الحوكمة الثلاثة مع خصائصها في كل شركة لتعطي مؤشر للتطبيق السليم للحوكمة.

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن تطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على مدى توافر جودة مجموعتين من المحددات وتتمثل في الآتي:[1]

1. المحددات الخارجية External Limitation :

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس وكفاءة القطاع المالي ممثلا في البنوك وسوق المال ودورها في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية مثل هيئة سوق المال وبورصة في إحكام الرقابة على الشركات، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق،ص ص 498-500.

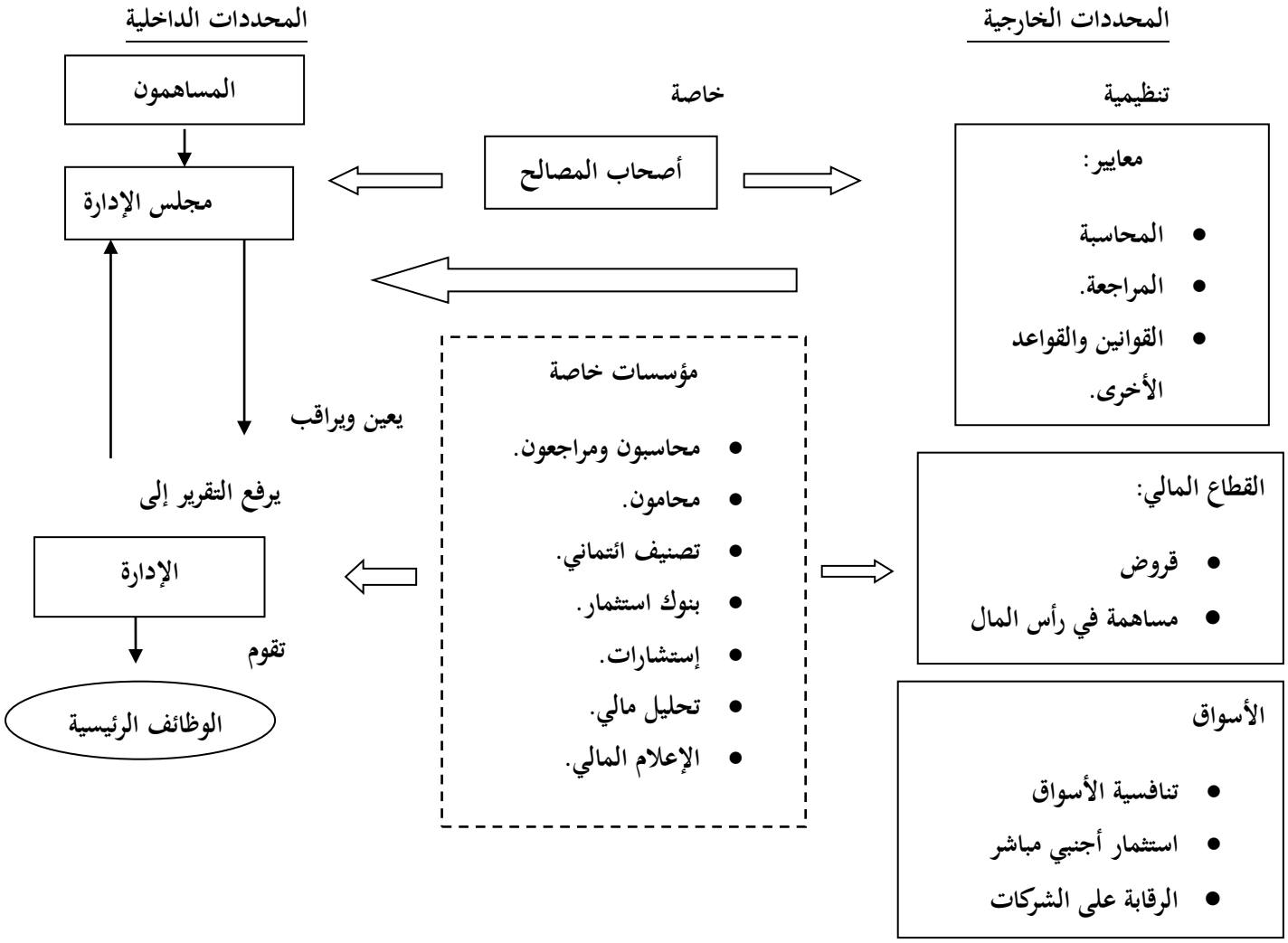
2. المحدادت الداخلية Inernal Limitation:

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المنشأة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل.

ويمكن توضح المحددات الخارجية والمحددات الداخلية لحوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل (3) محدادت حوكمة الشركات



المصدر: جيهان عبد المعز الجمال،مرجع سابق،ص 498-500

الفرع الثاني: مقومات ومعايير حوكمة الشركات

أولا: مقومات تطبيق حوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات توافر مجموعة من المقومات تمثل الدعائم الأساسية والتي تضمن لحوكمة الشركات أن تقوم بدورها تجاه منظمات الأعمال وهي:[1]

1. توافر مجموعة من القوانين والتشريعات واللوائح التي تحدد حقوق ومسؤوليات واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية وكذلك جزاءات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات.
2. تشكيل لجان رئيسية تابعة لمجالس الإدارات ومنها لجنة المراجعة لها من الصلاحيات ما يكفل لها حق ممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجع الداخلي والخارجي ومتابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ ما تحويه هذه التقارير من مقترحات وتوصيات.
3. فعالية نظام التقارير المالية وأن يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات المناسبة عن أداء الشركات لجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة عن من يستخدمون المعلومات المالية المنشورة للشركات في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
4. وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات وتساعده مجموع من الأنظمة منها نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية يوفر مجموع من المؤشرات المالية وغير المالية اللازمة للمساءلة والتقييم.
5. تفعيل دور المؤسسات الرقابية المنظمة لعمل الشركات والجهات غير الحكومية المساندة للشركات للقيام بمسؤولياتها تجاه تطبيق وتطوير إجراءات حوكمة الشركات.
6. وضع رؤية واضحة تحدد معالم إستراتيجية الشركة وكيفية تحقيق هذه الرؤية وذلك من خلال ترجمته إلى خطط وأهداف طويلة وقصيرة الأجل.
7. المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات ومن توجيه مسار العمل وفي تحديد مجالات النشاط.
8. ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني الرشيد من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة بالحوكمة.

ثانيا: معايير حوكمة الشركات

أكدت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية، الحوكمة وبصفة خاصة في الأسواق الاستثمارية المختلفة ومن خلال مجموعة من معايير تعكس وتوضح بصفة عامة القيم التي تسود وتؤثر على حوكمة الشركات، حيث أن الحوكمة لها عدة معايير ويتم استخدامها للحكم على مدى تواجد هذه الحوكمة ومدى تطبيقها وأهم هذه المعايير هي:[2]

---

[1] عبد المطلب عثمان محمود، ، مرجع سابق،ص،ص 65-66.

[2] محسن أحمد الخضيري، مرجع سابق، ص ص 123-125.

1. مدى وجود بيان بالتشريعات و القوانين واللوائح المتضمنة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات.
2. مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفذيين في صنع القرارات وتوجيه مسار العمل وتحديد مجالات النشاط.
3. مدى وجود فصل وتقسيم للعمل والأدوار بين رئيس مجلس الإدارة وبين المسؤول التنفيذي الرئيسي (العضو المنتدب/ المدير العام التنفيذي) خاصة ما يوجده هذا الفصل من حيوية وفاعلية.
4. مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية والأنشطة التي تحتاج إلى تطوير.
5. مدى ودرجة الإفصاح عن مرتبات ومكافآة كبار المديرين وما يتصل بها من إنجازات وأعمال تم القيام بها.

الفرع الثالث: الأطراف المسؤولة والمستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات

أولا: الأطراف المسؤولة من تطبيق حوكمة الشركات

توجد العديد من الأطراف المترابطة التي تعمل من أجل التطبيق السليم للحوكمة حيث تشكل الحوكمة جزءا متكاملا من نسيج النظام العام وتضع إطار ضابطا للسلوك وحاكما للتصرفات وتمثل سياجا أخلاقيا تحمي المشروعات وتحقيق أهدافها وجميع هذه الأطراف هي:

1. **لجان التدقيق:** هي لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ومسؤولياتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والإجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة وتتكون من: مجلس الإدارة، المدقق الخارجي،التدقيق الداخلي، الأطراف الخارجية. [1]
2. **مجلس الإدارة:** هو أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم ويعتبر أكثر آليات الحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحوكمة فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار.

ثانيا: الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات

(1) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، نفس المرجع السابق، ص، 142.

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية مستفيدة من التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهم:[1]

1. **المساهمين Shareholders** هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
2. **مجلس الإدارة Board of Directors** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم ويقوم أيضا برسم السياسات العامة للشركة.
3. **الإدارة Management** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
4. **أصحاب المصالح Stockholders** وهم مجموعة من لأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فعلى سبيل المثال يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار أما الدائنين على مقدرة الشركة على السداد.

المطلب الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذا آليات ونماذج الدولية لحوكمة الشركات كمايلي:

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للتزايد المستمر الذي اكتسبته حوكمة الشركات حرصت عدة من المؤسسات الدولية على وضع مبادئ محددة لتطبيقها منها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقد قامت بوضع مبادئها على أساس مختلف وجهات النظر من مختلف الدول المتقدمة ولهذا تمثل إجماعا حول شروط إدارة الشركة وتتكون من مايلي:[2]

---

(1) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، نفس المرجع السابق، ص، ص17-18.

(2) جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق،ص ص 504-511.

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة سوق المال وأن يكون متوافقا مع حكم القانون وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ مجموعة من الأهداف تتمثل في:

أ. أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير إيجابي على الأداء الاقتصادي الشامل وعلى نزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق.

ب. أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

يتعين أن يكفل إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1. أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق.
2. ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على المعلومات الكافية المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة .
3. ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم.
4. ينبغي السماح لأسواق السيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.
5. ينبغي أن تتاح للمساهمين فرص المشاركة بشكل فعال في التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
6. ينبغي السماح للمساهمين بما فيهم المستثمرين والمؤسسون أن يتشاوروا مع بعضهم بعضا فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ مع بعض الاستثناءات لمنع إساءة الاستغلال.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وأن تتاح لهم الفرصة للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم، وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1. ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس الفئة من الأسهم معاملة متساوية .
2. ينبغي منع عمليات تداول الأسهم التي تستند إلى معلومات داخلية.

3. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات أو أمور تخصهم يكون من شأنها التأثير على الشركة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

ينبغي الاعتراف بحقوق بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1. يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون بمقتضى قوانين العمل والشركات والعقود والإفلاس.
2. عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
3. ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
4. حينما يشارك أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي.
5. أن يتمكن أصحاب المصالح من الإتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن اهتمامهم بالممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية.
6. ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء يتعامل مع حالات الإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الشفافية والإفصاح

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح الكافي في الوقت المناسب عن كافة الأمور المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، الأداء، حقوق الملكية وحوكمة الشركات، وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف الفرعية التالية:

1. يجب أن يعتمد الإفصاح عن المعلومات المالية.
2. ينبغي القيام بمراجعة الخارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل وكفء ومؤهل حتى يمكنه أن يقدم تقارير لمجلس الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى تؤكد أن القوائم المالية تمثل بوضوح المركز المالي وأداء الشركة في كافة الجوانب المادية المهمة.
3. يجب على المراجعيين الخارجين أن يكونوا قابلين للمحاسبة والمساءلة أمام المساهمين وأن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية المتعارف عليها في عملية المراجعة.

4. يجب أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة، وسلامة التوقيت، وفعالية التكاليف.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولية أمام الشركة والمساهمين ووضع إطار لعلاقة مجلس الإدارة بالجمعية العامة، وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1. ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف أساسية معينة.
2. إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة فيجب أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين معاملة عادلة مع الأخذ في الاعتبار تعارض مصالح.
3. ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في الشركة.
4. ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة.

الفرع الثاني: آليات حوكمة الشركات

يرتكز هيكل حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي وضعت لحل مشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموما، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة، حيث تقوم هذه الآليات بالوظائف الإدارية والرقابية والإشرافية والتحفيزية وتنظم العلاقات بين الأطراف المختلفة في الشركة وتنقسم إلى:[1]

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

يقصد بها مجموعة القواعد والأساليب التي تخرج من داخل الشركة للرقابة والإشراف على أنشطتها وذلك لزيادة جودة التقرير المالي ولضمان الالتزام بمتطلبات التقرير الإلزامية، وتتمثل في:

1. آلية مكافآت المديرون التنفيذيون:

يعتبر أحد عيوب الرئيسية في شكل الملكية العامة للشركة الفصل بين الإدارة والملكية والمديرون الذين يديرون الشركة يفترض فيهم أن يتصرفوا بما يحقق مصالح المساهمين، ولكن قد يستغلون سلطتهم الرقابية لإشباع رغباتهم الخاصة وغالبا ما يلحق ضررا بمصلحة المساهمين، وللسيطرة على سلوك المديرين يتم الربط بين مصالح المديرين ومصالح المساهمين من خلال برامج للحوافز تتضمن أسهم وخيارات الأسهم، حيث تشمل هذه عدة أنواع منها،

[1] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق،ص ص 79-86.

يحصلون على راتب أساسي ومن الممكن أن يحصلوا على حوافز طويلة المدى إلا أن هناك ثمة احتمال أن مكافآت التنفيذيين المبنية على الأسهم لا ترتبط بأهداف المساهمين وبالتالي الحد من تكلفة الوكالة، ويرجع ذلك إلى هناك عدد من مشاكل التي ترتبط باستخدامها تتمثل في التلاعب في الأرباح المحاسبية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبتكارية، والشركات التي تستخدم الخيارات يكون لديها ميل لاختيار إستراتيجية أعمال محفوفة بالمخاطر.

2. آلية مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة من أكثر الوسائل فعالية لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يحمي حقوق المساهمين من سوء استغلال الإدارة كما أنه يشارك في وضع السياسة التي تتوافق مع أهداف المساهمين وإصدار القرارات المهمة كتعيين التنفيذيين والمراجعيين، اختيار المدراء، مراقبة الشركات والأداء التنفيذي، تحديد مرتبات المدراء، وكذلك عليه تأسيس نظم للرقابة الداخلية ومراقبتها والإشراف عليها للتأكد من أعمال ومهام الشركة تتم وفق القانون، ولتعزيز فاعلية مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة يتطلب توافر محددين رئيسيين في المجلس، الأول وظائف مجلس الإدارة وأدواره التي تتمثل في الرقابة وتقديم المعلومات والموارد والإدارة، أما الثاني حجم واستقلالية المجلس وذلك أن يكون من بين أعضاء مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين في لجانه وبذلك يؤدي المجلس أهم وظائف الحوكمة لأنه جزء لا يتجزأ من هيكل التنظيمي للشركة حيث يعتلي المجلس قمة التدرج الهرمي للشركة لذلك يعد من أهم آليات الحوكمة.

3. آلية لجنة المراجعة

تعد من أهم أدوات الرقابة على الشركات باعتبارها ركيزة أساسية لضمان جودة وتحسين نوعية التقارير المالية وهي من أهم آليات حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي، وتتشكل من أعضاء مستقلين يتوفر لديهم المهارات المالية والمحاسبية المناسبة، كما أنها تساهم في حل أوجه عدم الاتفاق التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة حول المشاكل الهامة المتعلقة بالإفصاح وبذلك فإنها تؤدي دورا حيويا في الحوكمة، وجميع ما تقوم به من تلك المهام والوظائف تهدف إلى المحافظة على حقوق المساهمين وتعظيم العائد على الاستثمارات ودعم وتحديد المسؤوليات مجلس الإدارة وهو ما تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقه لذلك أصبحت من الدعائم الأساسية لتفعيل حوكمة الشركات.

4. آلية المراجعة الداخلية

أثر تطور مفهوم ومعايير المراجعة الداخلية على تفعيل حوكمة الشركات، حيث بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضيف مهارات جديدة للمراجع الداخلي تؤدي إلى تحسين أدائه في مجالي التأكيد والاستشارات، وأن هذه المحاولات من قبل الجهات المهنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تهدف الآليات الخاجية للحوكمة إلى ممارسة الرقابة بواسطة أصحاب المصلحة الخارجين والمنظمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات، وفيمايلي بعض هذه الآليات:

1. آلية أسواق الاستيلاء:

تعتبر وجود أسواق لانضباط الشركات أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات وذلك لأن فشل آليات الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة وتزيد من الفجوة بين القيمة الفعلية لشركة ما وقيمتها الافتراضية، وبالتالي يتوافر حافز للأطراف الخارجية للسيطرة على الشركة، حيث أن الأسواق التنافسية تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذ كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يجعلها تتحسب إلى حالة الإفلاس لتأثيرها السلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة إذ غالبا ما يتحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

2. آلية محللو الأوراق المالية:

يؤدي محللو الأوراق المالية لدى شركات ترويج الأوراق المالية وبيوت السمسرة وكبار الملاك دورا هاما في رقابة وعقاب المديرين لأن محللي الأوراق المالية متخصصين ولديهم ميزة تنافسية في الرقابة على المديرين لأن لديهم معلومات وقدرة على تحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالشركة وأدائها لذلك فإن هذه آلية رقابية هامة.

3. آلية المراجعة الخارجية:

يعتبر المراجعون الخارجيون جزء هام من نظام الحوكمة ومن أي نظام مراقبة مؤسسي وذلك للدور الذي يقومون به حيث يراجعون السجلات المالية للشركة والتي يتم إعدادها وتتبعها من قبل المحاسبون، ويعتبر المراجعون الخارجون محاسبون من خارج الشركة يراجعون القوائم المالية للشركة والإجراءات المتبعة لإعدادها ووظيفتهم هي المصادقة على دقة القوائم المالية وعلى أنها تمثل بشكل جوهري وضع الشركة، ويقوم المراجع الخارجي بتقييم النظام والإجراءات المتبعة بواسطة المراجعيين الداخليين لمعرفة إن كان بإمكانهم الاعتماد على التقارير المعدة بواسطة الإدارة، قد لا يستطيع المراجعين اكتشاف الممارسات الخاطئة بالشركة.

4. آلية الدائنون

تعد تعارض المصالح بين الدائنين من جهة وحملة الأسهم من جهة أخرى إحدى صور تعارض المصالح بين الأطراف المتعددة ذات الصلة بالمنشأة، وهناك الكثير من الدوافع لدى حملة الأسهم للقيام بالأفعال التي تصب في خانة منفعتهم الخاصة على حساب مصالح أصحاب الدين، ويؤدي تعارض المصالح بينهم إلى نشأة قضيتين وهما:

- **القضية الأولى:** يقوم دوافع حملة الأسهم للاستثمار في مشاريع ذات مخاطرة عالية عن تلك التي يفضلها أصحاب الدين، فإن كانت الاستثمارات تقدم عائدات تفوق قيمة الدين تكون معظم المكاسب لحملة الأسهم وفي حين إذ كانت الاستثمارات فاشلة فقد يتحمل أصحاب الدين معظم الخسارة.
- **القضية الثانية:** يمكن أن يحقق تعارض المصالح بين حملة الأسهم وأصحاب الدين إلى ظهور مشكلة تقليل الاستثمارات مما يؤدي إلى وجود نسبة مرتفعة من الرافعة ترتبط بأداء ضعيف للشركة لذلك فإن للدائنين دورا إشرافيا على أداء الشركة يتضمن بعض حقوق الرقابة عليها ووضع قيود محددة في عقود الدين، وبالتالي فإنهم يلعبون دورا مهما في الحوكمة من خلال تقييد بعض أنشطة الشركة وقدرتها على سداد الديون.

5. آلية فعالية المساهم:

يصنف المساهمون إلى المساهمين الأفراد والمساهمين المؤسسين كصناديق المعاشات وشركات التأمين، ويقوم العديد من المستثمرين المؤسسين بالاستثمار نيابة عن صغار المستثمرين الأفراد ويتعرض المستثمرين الأفراد والمؤسسون إلى خسارة أموالهم عند حدوث فضائح في الشركة والتي تؤدي إلى إشهار الشركة إفلاسها، ومن ثم يعبر المستثمرون عن رغباتهم في وضع آليات حماية ومراقبة أكبر على شركاتهم وتلك الرغبة في الحصول على حماية أكبر تسيطر على الجميع بما فيها البورصة لإيجاد طرق لحماية المستثمرين.

الفرع الثالث: نماذج الدولية لحوكمة الشركات

تختلف نماذج حوكمة الشركات باختلاف طبيعة البلدان التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات حيث تختلف كل بلد من حيث الظروف الاقتصادية، التشريعية، السياسية، الاجتماعية، كما تختلف طبيعة العلاقة بين المنشأة والفئات المختلفة من أصحاب المصالح، وهذا ما أشارت إليه المعايير الأسترالية لحوكمة الشركات إذ أنه " لا يوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات"، ويمكن تقسيم نماذج حوكمة الشركات كالآتي:

1. النموذج الخارجي لحوكمة الشركات

يتصف هذا النموذج بتشتت الملكية ويرجع ذلك إلى استخدام حق التدفق النقدي وحق السيطرة على الملكية وهي اللائحة السائدة لتوزيع حق السيطرة على المساهمين ويعتمد على مجلس الإدارة وخاصة أعضاء مستقلين لإتمام عملية الرقابة على الإدارة التنفيذية، وتقييم الأداء الإداري بموضوعية، ومثال ذلك النموذج الأنجلوسكسوني Anglo-Saxon لحوكمة الشركات حيث يطبق هذا النموذج في العديد من الدول على رأسها المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى أستراليا، كندا، جنوب إفريقيا، وبعض دول الكومنولث، بحيث يقوم على افتراض بأن حوكمة الشركات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الأسهم سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم كما أنه يمتاز بتوزيع الملكية بين عدد كبير من المساهمين، ويعتبر السوق أحد آليات الرقابة على الشركات فهو آلية نشطة ذات تأثير في النموذج الأنجلوسكسوني فأسواق رأس المال تمتاز بالكفاءة

بالإضافة إلى وجود القوانين والتشريعات التي تنظم عمل الشركات ويعتمد الملاك في هذا النموذج على آلية ربط المكافآت والتعويضات بأداء المديرين للعمل على تحقيق مصالح ورغبات حملة الأسهم.[1]

2. النموذج الداخلي لحوكمة الشركات

يطبق بشكل شائع في كل من ألمانيا، اليابان،وفرنسا، والذي يعتمد بالأساس على مشاركة البنوك والمستثمر المؤسسي في عملية حوكمة الشركات حيث تزداد نسبة ملكية البنوك والمستثمر المؤسسي في الشركات فهؤلاء المساهمين من المستثمرين المؤسسين والبنوك تتوفر لديهم القدرات والإمكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الإدارة وضبط أدائها، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إلى هذا النظام للحوكمة تنبع من الخاصية المميزة لهذا النظام وهي تركز الملكية في يد مجموعة صغيرة من المستثمرين.[2]

ومن هذه النماذج مايلي:[3]

أ. النموذج الألماني لحوكمة الشركات:

يسعى إلى تحقيق أهداف ومصالح جميع الأطراف في الشركة، وتطبق في العديد من الدول كألمانيا، سويسرا، نيوزيلندا، النمسا وبعض الدول الأسكندنافية، ويتكون مجلس الإدارة الإشرافي في هذا النموذج من أعضاء يمثلون حملة الأسهم والموظفين وينص القانون الألماني على أن يكون نصف أعضاء مجالس الإدارة الشركات التي يعمل فيها حوالي ألفين موظف ممثلين للعاملين على أن يترأس هذا المجلس عضو ممثل لحملة الأسهم ويشتمل هيكل ملكية الشركات في النموذج الألماني على أموال الملاك والديون لتمويل عمليات الشركات ويعتبر كل من المستثمر المؤسسي والبنوك من أبرز المساهمين في هذه الشركات، كما تتميز الشركات بوجود تركز ملكية عالية ونسبة لتركز الملكية لا تعتبر آلية السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات بالإضافة إلى الحواجز والقيود القانونية التي تحد من استخدام هذه الآلية.

ب. النموذج الياباني لحوكمة الشركات:

يقوم على النظرة الاجتماعية للشركات من حيث اعتبارها جزء من المجتمع تعمل على تحقيق مصالح جميع أطراف بما فيهم حملة الأسهم حيث أن الموظفين، حملة الأسهم، البنوك، وكبار العملاء أهم الفئات في النموذج الياباني وأكثرهم تأثيرا على إدارة الشركات اليابانية ويتفق هذا النموذج مع النموذج الألماني من حيث قوة تأثير البنوك على الإدارة، فالبنوك في النموذج الياباني تلعب دورا مهما ومؤثرا لأنه يتوفر لديها القدرة على التأثير بشكل قوي في إدارة الشركات اليابانية وهذه القوة مستمدة من نسبة ملكيتها في هذه الشركات بالإضافة إلى أنها مصدر تمويلي لهذه الشركات، والهيكل الياباني

---

(1) عماد سليم إبراهيم الأغا، مرجع سابق،ص 51.

(2) نفس المرجع السابق،ص ص 52-56.

(3) عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق،ص ص 88-90.

لحوكمة الشركات مبني على الجمعيات العمومية، مجلس الإدارة المديرين ومكتب المراجعين، وتعد آلية السوق للرقابة على الشركات آلية غير نشطة في هذا النموذج بالإضافة إلى أنه لا يعتمد على أسلوب ربط المكافآت بالأداء.

ت. النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات:

يتصف بأنه مختلط يجمع بين مجموعة من خصائص النموذج الأنجلوسكسي ومجموعة من خصائص النموذج الألماني والنموذج الياباني، ويطبق في دول كثير منها فرنسا، إسبانيا، إيطاليا، وبلغاريا ويعتبر حملة الأسهم هم الفئات ذات التأثير في النموذج اللاتيني ويستطيع حملة الأسهم التأثير على مجلس الإدارة الشركات وتعديل تشكيل هذه المجالس وتمتاز الشركات في النموذج اللاتيني بأن لها مجلس إدارة واحدة وهناك شركات أخرى لها مجلسين إحداها مجلس للإدارة إشرافي والآخر تنفيذي وتتميز هيكل ملكية الشركات في النموذج اللاتيني بوجود شركات تخضع لسيطرة أطراف حوكمة الشركات وشركات تخضع للملكية العائلية، وتعتبر آلية السوق للرقابة على الشركات آلية غير نشطة في هذا النموذج وتستخدم بشكل ضئيل وكذلك استخدام أسلوب ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء محدود.

جدول 01: مقارنة بين النماذج الدولية لحوكمة الشركات

النموذج / معايير التميز	الأنجلوسكسوني	الألماني	الياباني	اللاتيني
هدف الشركة	تحقيق أكبر قدر من الأرباح بالشكل الذي يساعد على تعظيم ثروة الملاك.	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح مثل: الموظفين، المقرضين، وحملة الأسهم.	المنظمة عبارة عن مجتمع يحتوي على العديد من الفئات والأطراف ذات مصالح يجب أن تراعى، بالإضافة إلى تحقيق رغبات ومصالح حملة الأسهم، وتعظيم ثروتهم.	يجمع بين مراعاة مصالح حملة الأسهم، ومراعاة مصالح الفئات الأخرى.
الفئة ذات التأثير على إدارة الشركة	حملة الأسهم	حملة الأسهم، أصحاب المصالح، (موظفين، بنوك...ألخ)	حملة الأسهم، أصحاب المصالح (الموظفين، كبار العملاء، والبنوك)	حملة الأسهم، ولكن هذا التأثير غير مطلق، ويتطلب إجماع 50% من المساهمين.
مجلس إدارة الشركات	يعتمد هذا النموذج على مجلس إدارة واحد لإدارة الشركة.	يعتمد هذا النموذج على مجلسين للإدارة **المجلس الإشرافي** ويتكون من ممثلين لحملة الأسهم والموظفين.	يعتمد هذا النموذج على مجلس إدارة واحد لإدارة الشركة.	يسمح القانون الفرنسي بوجود مجلس إدارة واحد لإدارة الشركات، ويسمح أيضا بوجود مجلسين لإدارة الشركة كما في النموذج الألماني وبشكل عام مجلس

		ومجلس الإدارة المسؤول عن الرقابة على الإدارة التنفيذية.		واحد يقوم بالإدارة.
وجود السوق الكفء للرقابة على الشركات	آلية نشطة حيث تمتاز أسواق رأس المال بالكفاءة، بالإضافة إلى وجود قوانين وتشريعات تسهل من استخدام هذه الآلية.	آلية غير نشطة في النموذج الألماني حيث هناك العديد من القوانين التي تحد من عمليات السيطرة وإن كان هناك بعض الكتاب الذين أشاروا إلى حدوث تطورات عديدة في هذا النموذج حيث أصبحت عمليات السيطرة مسموح بها.	آلية غير نشطة في النموذج الياباني نظرا لتداخل العلاقات والملكية المتداخلة بين الشركات وإن كان هناك من الكتاب الذين أشاروا إلى حدوث تغيير في هذا النموذج بشكل يسمح لعمليات السيطرة.	آلية غير نشطة وتستخدم بصورة ضئيلة في هذا النموذج.
وجود تركز في الملكية	يختص هذا النموذج بوجود تشتت في ملكية شركات الأعمال، فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة يمنع القانون تجاوز نسبة ملكية المستثمر الفرد عن حد معين.	يتميز هذا النموذج بوجود نسبة تركز كبيرة للملكية حيث تصل نسبة تركز الملكية في يد أكبر خمس مساهمين إلى 80% يأتي على رأسهم كل من البنوك والمستثمر المؤسسي وقد يحدث أن يكون مستثمر فرد يملك أكثر من 50% من أسهم الشركة.	يوجد نسبة لتركز الملكية وإن كانت بنسبة أقل من النموذج الألماني.	يوجد شركات تخضع لسيطرة الحكومة وشركات تخضع للملكية العائلية، ويمكن القول بوجود تركز في الملكية ولكن بصورة أقل من النموذج الألماني.
مكافآت الإدارة التنفيذية.	ترتبط مكافآت الإدارة العليا بشكل أساسي بالأداء ومقدار النجاح المحقق.	لا يعتمد هذا النموذج على ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء.	لا يعتمد هذا النموذج على ربط المكافآت الخاصة بالإدارة العليا بالأداء.	بشكل عام لا يتم ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء باستثناء فرنسا.

المصدر: عماد سليم إبراهيم الأغا، مرجع سابق،ص 55-56.

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة وكان أول ظهور لها في الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، يقصد بها أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية حيث أنها تؤثر على موثوقية البيانات المالية، ومن خلال ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المحاسبة الإبداعية، والتطور التاريخي لها، أشكالها، خصائصها.

المطلب الأول:ماهية المحاسبة الإبداعية

وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية وتعريفها، خصائصها وأشكالها.

الفرع الأول: تطور التاريخي لمفهوم المحاسبة الإبداعية

مرحلة الأولى: في القرن الثامن عشر أخذ العديد من الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها لتكوين الوحدات الاقتصادية كبيرة وضخمة وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واندثارها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين.

مرحلة الثانية: في بداية الثمانينات من القرن العشرين ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود و كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أرباح ولقد استمر الركود الأخير مدة طويلة و قد أجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية.

ولقد اصطلح مهنيا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة.. و أيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية، ولاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية، و يتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين و المدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لاسيما بعد أحداث انهيار شركة انرون،Enron وتحميل شركة آرثر اندرسون Arthur Anderson جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها واتهامها

أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.[1]

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والمتخصين والكتاب وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات وآرائهم لهذا أصبح العديد من التعريفات والمفاهيم للمحاسبة الإبداعية نذكر من بعض هذه التعاريف منها:[2]

فقد عرفها المحلل الاستثماري **Smith 1992** "بأنها تمثل النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي."

ويصفها **Bamboo Web Dictionary** "بأنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الموجودات، الخصوم، ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا سميت إبداعية، ويضيف أن هذه المحاسبة استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات الأعمال."

ويعرفها **صيام 2007** "بأنها مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع تحسينا صوريا من خلال إضهار ربحية غير حقيقة أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة."

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج مايلي:

أ. أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلاعبات في الأرقام المحاسبية ومركز المالي.

ب. إن استخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها، بل يتم استخدامها في تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله لخدمة أغراض معينة.

ج. إن ممارسي المحاسبة الإبداعية يتمتعون بقدرات مهنية وخفة يد عالية تمكنهم من التلاعب بالحسابات المالية.

د. تعدد بدائل القياس في النظام المحاسبي ساعد على ظهورها.

هـ. ممارسات إحتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.

يمكن استنتاج تعريف عام للمحاسبة الإبداعية: "بأنها عبارة عن ممارسات احتيالية وغير أخلاقية يقوم بها المحاسبين تؤدي إلى خداع مستخدمو التقارير المالية عن طريق الغش والتلاعب في المعلومات المحاسبية والمالية غير حقيقية."

---

(1) باحجه عبد الله محمد طالب، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص18.

(2) عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص، ص، 80-81.

وتتخذ المحاسبة الإبداعية أشكالا مختلفة، ويمكن توضيحها كالأتي:[1]

1. **المحاسبة المتعسفة:** اختيار وتطبيق نشط ومتعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة- عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى- وسواء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. **إدارة لأرباح:** مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب.
3. **تخفيف تقلبات الدخل:** هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تعلية الدخل في خلال السنوات منخفضة الأداء.
4. **التقارير المالية الاحتيالية:** وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية.
5. **ممارسات محاسبية ابتداعية:** وتشمل أي وكل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل.

وتتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية في:[2]

1. العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.
2. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
3. قدرة المحاسب على التخيل.
4. أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
5. اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
6. نقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

---

(1) طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011،ص ص 45-47.

(2) علي فلاح الزعبي ، ماجد عبد العزيز الجريري، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية**، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا، 4-5 تموز، 2007،ص 14.

الفرع الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار 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 توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون، في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها، ويمكن تعرف على مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:[1]

1. **قائمة الدخل** : يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

أ. مصاريف الاهتلاك عند التملك.

ب. الاعتراف المبكر بالإيراد.

ج. تقليل المصاريف مستحقة الدفع.

د. تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.

هـ. تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

2. **قائمة المركز المالي** :وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:

أ. تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.

ب. التضخيم في حسابات الأصول المدنية.

ج. تقليل الالتزامات.

د. تضخيم الممتلكات والمعدات.

هـ. تضخيم المستحقات الاختيارية.

و. زيادة الاحتياطات.

ز. التلاعب في مخصصات الديون.

ح. التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

---

(1) رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص ص 97-98.

3.مجالات أخرى:

أ. سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.

ب. العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).

ج. طرائق المحاسبة الإبداعية:

بناء على ما سبق عرضه يمكن أن نميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول تلاعب محاسبي، والثاني تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدى:

1. **طرق التلاعب المحاسبي:** وتكون من خلال

أ. استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:

- طرائق تقييم المخزون السلعي.
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

ب. استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.

2. **طراق التلاعب غير المحاسبي:** وتكون من خلال

أ. تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.

ب. تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

لم تظهر المحاسبة الإبداعية بدون سبب بل هناك أسباب ودوافع لاستخدامها، سنتطرق إلى العوامل التي أدت إلى ظهورها ودوافع استخدامها وكذلك إلى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:[1]

1. **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية

(1) عماد سليمان الأغا، مرجع سابق، ص،82.

بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة .

مثال: أنه في الكثير من البلدان يُسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2. **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.
3. **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

الفرع الثاني: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن تقسيم دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تبعا لاعتبارات مختلفة منها:[1]

يرى **Revsine,1991** أن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تكون إما دوافع متعلقة بمصلحة الشركة، أو دوافع متعلقة بمصلحة الممارس نفسه، والتي ربما كانت ضد مصلحة الشركة، وأن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع مصلحة الشخصية تواجه رفضا أكبر من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين المركز المالي للشركة.

قد قسم كل من **Fields et al. , 2001** الدوافع التي تتحكم باختيار الطريقة المحاسبية إلى دوافع تعاقدية تتعلق بعقود التعويضات الإدارية ومواثيق الديون، ودوافع قيمية تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول، ودوافع نظامية تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية.

---

[1] ميسون بنت محمد بن علي القري، **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية–**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستر في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010،ص ص 28-30.

ويمكن إضافة دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية أخرى كمايلي:[1]

- ✓ **التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة الشركة.
- ✓ **الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عمليتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل ومن ضمن هذه الشروط الواجب توفرها للموافقة على التمويل هو أن يكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة علية وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ منشات الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر على اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.
- ✓ **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المنشات المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءا على قيمة هذا الوعاء.
- ✓ **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المنشات المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول علي تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.
- ✓ **لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفين الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

---

[1] عماد سليمان الأغا، مرجع سابق، ص ص 83-85.

- ✓ **الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ولذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.
- ✓ **تجنب التكلفة السياسية:** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة.
- ✓ **تخفيض إحتمال إنتهاك عقد الدين:** إن إتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشأت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني Technical defauit في اتفاقيات الديون.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن "الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعض منها أو جميعها."

الفرع الأول: أنواع أساليب المحاسبة الإبداعية

ولقد تناولت العديد من الدراسات تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن أن نستخلص منها الآتي:[1]

1. من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية على أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ومع معايير المحاسبة والتدقيق حيث أشار "**GUNNY**" إلى أن إدارة الاستحقاق هي " استخدام معالجات محاسبة مسموح بها طبقا للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية" وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون جوهر وقد يكون ذلك عمدا بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعايير، وتشتمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " الوحدات الاقتصادية أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة.

---

[1] باحجة عبد الله محمد طالب، المرجع السابق، ص، 29.

2. من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:

تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التى تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعا لاستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الاكفاء أو المناسب، كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد ان يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي
المعلومات التي تحتويها فمن خلال اعادة التبويب الوارد في القوائم المالية وعرض منه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية مع أن التغير في موقع بعض البنود لايؤثر على النتيجة النهائية إلا أنه يترك تأثيرا على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية Balance sheet off التي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم الالتجاء إليه ولايظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة Leasing of fixed assets.

3. من حيث طبيعة الأساليب:

فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية فقد أشارت بعض الدراساتBartov إلى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار وهي: التشغيل والمبيعات وبيع بعض الموجودات الثابتة وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل " مصروف البحث والتطوير، الإعلان، والمصروفات البيعية، والمصروفات الإدارية والعمومية " ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الوحدة الاقتصادية بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية.

وأن الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية يتوافر فيها عنصران مهمان في العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد، حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، إلى جانب الأساليب الحقيقية فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية الأساليب الصورية أو الوهمية التي يطلق عليها الأساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية.

هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي:[1]

1. أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
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 وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثمن أو مقيم معروف باتخاذه اتجاها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.
3. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب البيع والتأجير المرتد أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.
4. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية وبذلك نرى بأن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص.

الفرع الثاني: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

يمكن تقسيم أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:

[1] حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 364.

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:[1]

أ. **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول ويتم التلاعب أيضا في النسب أومعدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها.

ب. **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

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

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

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

و. **الاستثمارات طويلة الأجل** : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل،من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

ز. **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 فيها.

ح. **المطلوبات المتداولة** :مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

---

(1) حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 367.

ط. **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

ي. **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى LIFO أو العكس.

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

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعرض 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. ومن الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية هي:[1]

أ. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

ب. تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

ج. تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجما 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.

د. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

[1] حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 368.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعتبر 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، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق Accrual Basis إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية[1].

رابعا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:[2]

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 الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
2. **تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
3. **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، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.
4. **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 أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل في الوقت الذي

---

(1) حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 369.

(2) نفس المرجع السابق، ص366.

تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

5. **الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات**:تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.
6. **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 وعادة 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 ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.
7. **نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة**: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه 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.

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية

يمكن أن يكون هناك دور وإسهامات لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، وذلك لأن حوكمة الشركات في ظل تطبيقها الفعال ستكون قادرة على حل مشكلة هيمنة طرف أو أكثر داخل الشركة على القرارات الإدارية والمالية والحد من تأثيرهم على القوائم المالية من خلال استخدامهم لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما سيتم شرحه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الاتجاهات والطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:[1]

1) ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويوركNYSE وهيئة سوق المال الأمريكية SEC بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها 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 القانونيينAICPA عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكيةSEC توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

2) بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

---

[1] حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص ص 396-371.

3) خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

وأما للحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في بنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

ب. 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 إختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

ج. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

د. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

هـ. 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.

مما سبق يتضح أن المراجع الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية لفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا 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: آليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

لتوجيه وترشيد ورقابة سلوك الإدارة العليا لأنماط القرارات التي تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا بد من تطبيق آليات لحوكمة الشركات، وهناك عدة تصنيفات للآليات المحاسبية للحوكمة وهي:[1]

التصنيف الأول: آليات الداخلية وآليات الخارجية.

التصنيف الثاني :الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية (قانونية ورقابية، إدارية وتنظيمية).

وفيما يلي عرض لآليات الداخلية والخارجية المقترحة:

1. **معايير المحاسبة والتدقيق**: تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة إجراءات التدقيق الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد أطلق عليه **Sarbans–Oxley** والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة بالإضافة إلى توصية بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.
2. **التدقيق الداخلي**: يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها وتأكيد فاعلية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة

[1] طلال سليمان جريره وآخرون، **أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية– من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015،ص 320.

المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لإستقلال عملية التدقيق الداخلية وتبعتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

3. **لجان التدقيق**: أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة لجان التدقيق في المنشأة التي تسعى إلى تطبيق حوكمة الشركات وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وما يستبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.
4. **التدقيق الخارجي**:أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات الأمر الذي يكمن هذه الشركات من الاستمرارية والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما تعتبر آليات الحوكمة و الأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من تأثيراتها السلبية على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة.

المطلب الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها في القوائم المالية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختباري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

و فيمايلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي:[1]

أ. **الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:**

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفيمايلي عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

رقم المبيعات

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

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

تكلفة البضاعة المباعة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح .

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

مصروفات التشغيل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها .

إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الإعتبار.

---

[1] ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا في شهر يوليو 2009، ص ص 15-18.

البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية .

إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ب. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على 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 معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيمايلي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

النقدية:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

الاستثمارات المتداولة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف بالذمم المدينة والتحقيق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

المخزون السلعي:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة .

إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

الاستثمارات طويلة الأجل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر .

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

الأصول طويلة الأجل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

الأصول غير الملموسة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول .

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

المطلوبات المتداولة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

المطلوبات طويلة الأجل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

إجراءات المدقق المضادة:التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال الشركة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية .

إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.

إجراءات المدقق المضادة: دراسة أثر اثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

خلاصـــة الفـــــصل الأول

قمنا في هذا الفصل بدراسة موضوع حوكمة الشركات من حيث مفهومها، أهميتها، أهدافها، محدداتها، وأهم معاييرها، والأسباب الضرورية لظهور الحوكمة وكذا إلى نماذج الدولية للحوكمة.

وكما قمنا بدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها،ومجالاتها، ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية،كذا إلى العوامل التي ساعدت على ظهورها، وعلاقتها بحوكمة الشركات، والاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال ما سبق يمكن القول أن حوكمة الشركات نظام يشتمل على مجموعة القوانين والقواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم من جهة وأصحاب المصالح من جهة أخرى، حيث تضمنت خصائص التالية: (الانضباط، الشفافية، والإفصاح) حيث أن الإنهيارات المالية لكبرى الشركات في العالم ومشاكل نظرية الوكالة السبب الرئيسي لظهورها، أما المحاسبة الإبداعية عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، واستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقة عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، حيث أن لتفاديها يجب تفعيل نظام حوكمة الشركات في الشركة.

تمهيد الفصل:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية وتتمثل في إعداد استمارة استبيان موجه إلى مراجعين داخليين ومراجعين خارجيين، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى الشركات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة.

حيث يتناول هذا الفصل على ثلاثة مباحث، إذ أن المبحث الأول وصف عينة الدراسة، بينما المبحث الثاني معالجة بيانات الاستبيان لتعرف على مدى دور حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، من خلال التعرف على الأساليب المستخدمة في جمع البيانات والخطوات إعداد الإستبيان والأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليلها لاستخراج النتائج من الأسئلة المطروحة في الاستبيان، أما المبحث الثالث يتناول تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان

المبحث الثالث: وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة الميدانية.

تتطلب هذه الدراسة الميدانية الاعتماد على الاستبيان وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال لما له من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وسنحاول التطرق في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الاستبيان و كيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي، إضافة إلى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: تحضير إستبيان الدراسة

جاءت أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة وقابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عن مستوى التعليمي والخبرة المهنية أما القسم الثاني فلقد تضمن محورين تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تناولت آليات حوكمة الشركات وعن كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم تصميم الاستبانة كمايلي:

القسم الأول: تعريف المجيب بشكل مختصر لأهم مفردات الدراسة.

القسم الثاني: وهو عبارة عن الخصائص الشخصية والعلمية عن المستجيب.

القسم الثالث: وهو عبارة عن محاور الدراسة حيث تتكون من 22 سؤالا فقرة موزعة على محورين وهي:

المحور الأول: آليات حوكمة الشركات وتتكون من 14 فقرة.

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية ويتكون من 08 فقرة.

جدول رقم (02): جدول يوضح نسبة الاستبيانات الصالحة

الاستبيان	العدد	النسبة %
الاستبيانات الموزعة	50	%100
الاستبيانات المسترجعة	50	%100
الاستبيانات الملغاة	5	%10
الاستبيانات الصالحة	45	%90

المصدر: من إعدادا الطالبة

كما تم تفريغ الاستبيان في البرنامج SPSS 20 وهو" اختصار للعبارة statistical package for social science" أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية و يسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات و تحليله الإحصائي السريع للنتائج.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات لفقرات الاستبيان حيث تتدرج من (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) حيث تعطى لكل الإجابة درجة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية كما يوضحها الجدول التالي :

جدول رقم(03): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
فئات المتوسط الحسابي	1- 1.79	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: أوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة مدخل لبناء المهارات البحثية**، تعريب اسماعيل بسيوني، دار المريخ، السعودية، 2006، ص 284.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

سنحاول التطرق على المنهج المتبع في الدراسة ونموذج الدراسة .

الفرع الأول: منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الدراسة التي تهدف إلى معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، قمنا باختيار عينة من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين نظرا لمتطلبات البحث، وللإجابة على الإشكالية المطروحة مسبقا وبغية التعرف والإلمام بجميع جوانب الموضوع اخترنا المنهج الوصفي، وذلك يعود إلى أن إشكالية الدراسة وفرضياتها تتماشى مع هذا المنهج الذي يسمح بجمع البيانات عن الظاهرة محل الدراسة، كما يقدم وصفا للنتائج المتوصل إليها وتحليلها وتفسيرها.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

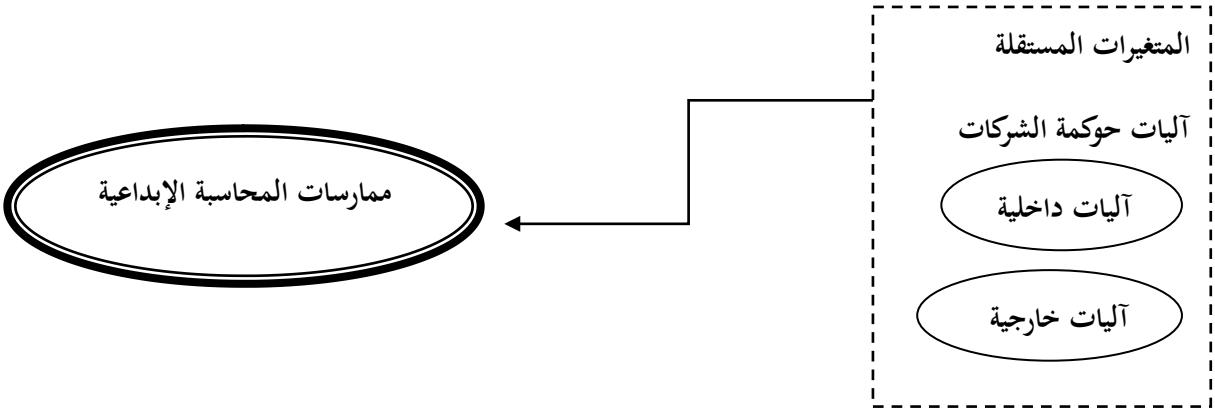
يتكون نموذج الدراسة من متغيرين اثنين:

المتغير المستقل: حوكمة الشركات

المتغير التابع: ممارسات المحاسبة الإبداعية

وسنوضح ذلك في الشكل التالي

الشكل رقم (4): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد جمع الاستبيان تم ترميزه و إدخال بياناته إلى الحاسوب باستخدام برنامج SPSS 20 اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التي تتناسب وفرضيات الدراسة وتمثلت في :

- ✓ **معامل الثبات ألفا كرومباخ** : ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستبيان، ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0,6 والثبات يعرف بأن هناك اتساق في النتائج عند تطبيق أداة الاستبيان مرات عديدة.
- ✓ **المتوسط المرجح** : و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.
- ✓ **الانحراف المعياري**: وتم استخدامه للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد المجتمع لكل عبارة عن متوسطها الحسابي .
- ✓ **النسب المئوية والتكرارات**: وذلك لوصف مجتمع البحث واظهار خصائصه بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات .

المبحث الثاني : معالجة بيانات الاستبيان

المطلب الأول : الخصائص الديمغرافية لمجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من 50 مشاهدة من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 20 أفريل إلى غاية 04 ماي و قد تم استرجاعها كاملة أي 50 استمارة وتم إلغاء 05 استمارات وهنا يصبح عدد الإجمالي للاستمارات الصالحة للدراسة 45 استمارة، أما فيما يخص الخصائص الديمغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة تتمثل في الجداول التالية وخصائص الدراسة كالتالي:

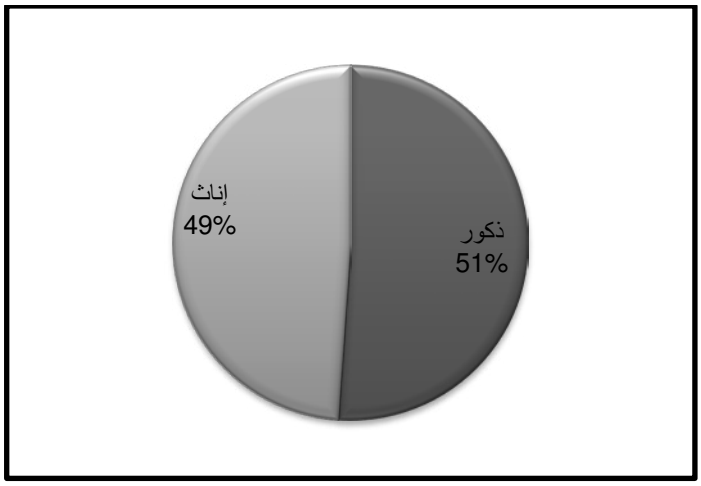
1. الجنس:

الجدول رقم 04: توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكور	23	%51.1
إناث	22	%48.9
المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss.v 20

الشكل رقم 05: دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss.v 20

يوضح الجدول والشكل السابق أن عدد الذكور اكبر من عدد الإناث إذ بلغت نسبة الذكور 51.1 % ونسبة الإناث 48.9% من مجموع عينة الدراسة مما يوحي بأنه بغلب على المراجعين الطابع الذكوري وهذا راجع إلى طبيعة النشاط الذي يقوم به المراجعين محل الدراسة.

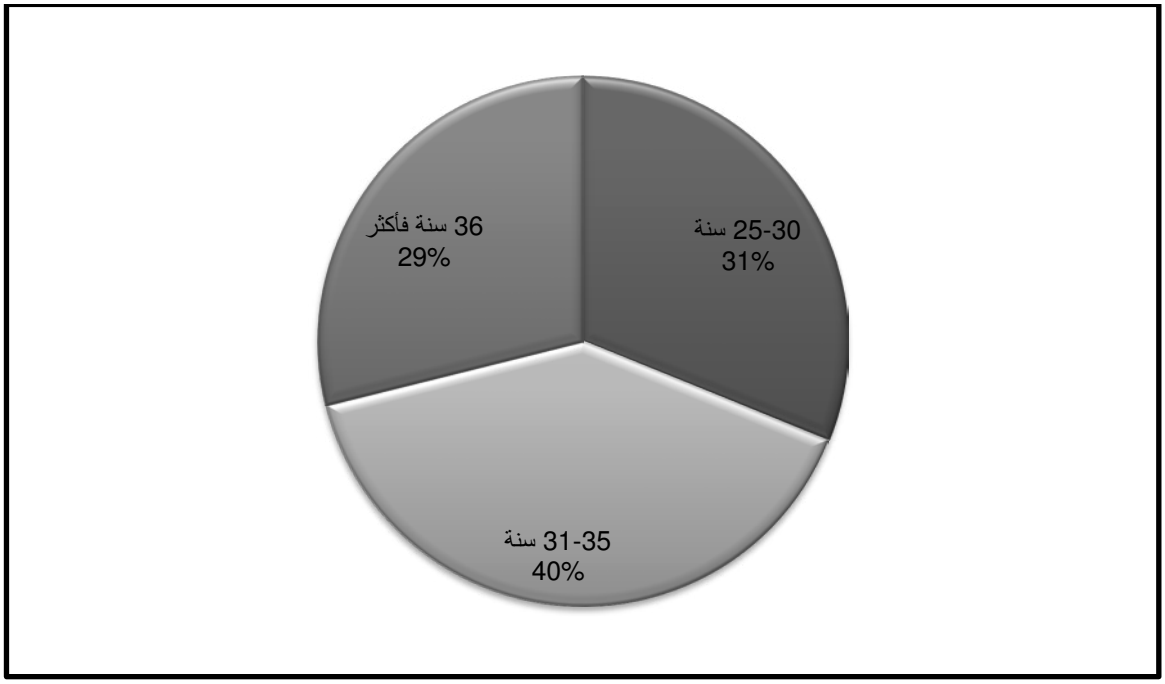
2. العمر:

الجدول رقم 05: توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
25 – 30 سنة	14	%31.1
31 – 35 سنة	18	% 40
من 36 سنة فأكثر	13	% 28.9
المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss.v 20

الشكل رقم 06: دائرة نسبية تمثل العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss.v 20

يلاحظ من الجدول رقم (05) أن الفئة (31-35 سنة) شكلت أعلى نسبة تقدر بـ 40 % من عينة الدراسة تليها بعد ذلك الفئة (25-30 سنة) بنسبة 31.1 % ، ثم الفئة الأكثر من 36 سنة بنسبة 28.9 % وبالتالي نستنتج أن الطابع الكهولي هو الغالب بالإضافة إلى ذلك فإن هذا مؤشر إيجابي للدراسة حيث تساهم بشكل كبير في الحصول على نتائج دقيقة و هذا لوعي أفراد العينة لما يصرحون به.

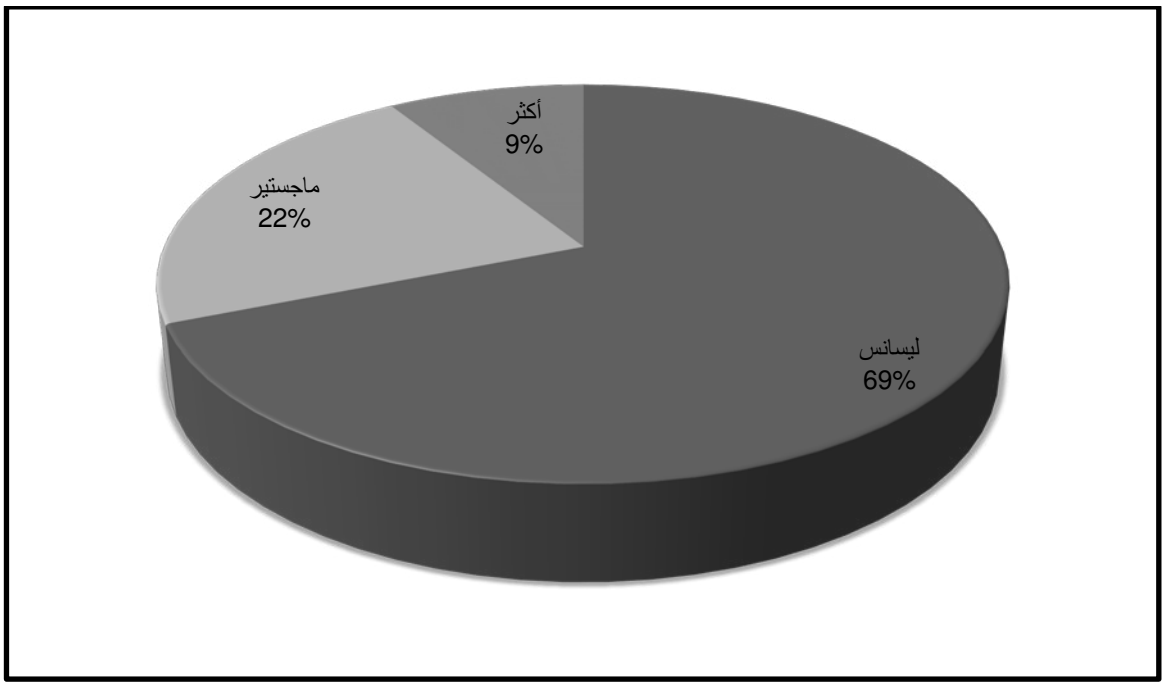
3. المؤهل العلمي

الجدول رقم06: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	أكثر	المجموع
التكرار	31	10	4	45
النسبة%	%68.9	% 22.2	% 8.9	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss.v 20

الشكل رقم07: دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss.v 20

يوضح الجدول رقم (06) أعلى نسبة من عينة الدراسة هم حاملي شهادة ليسانس في تخصصات مختلفة 68.9% وتليها نسبة 22.2 % متحصلين على شهادة الماجستير، ونسبة 8.9 % مستوى متحصلين على شهادة أخرى.

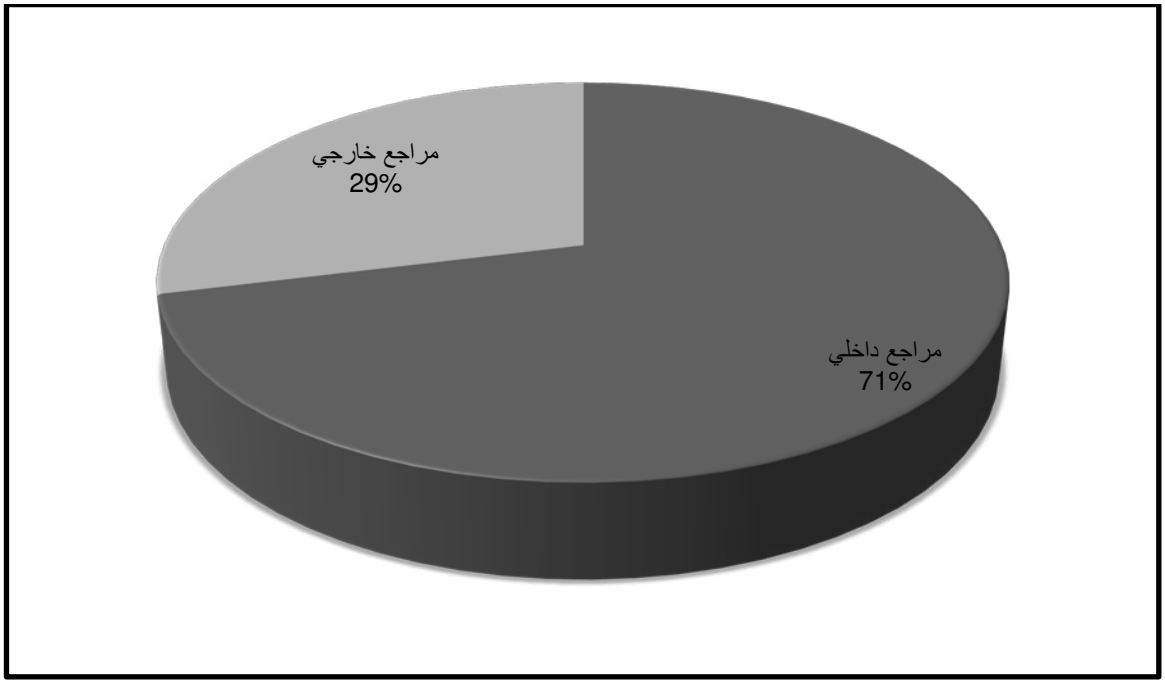
4. المسمى الوظيفي

الجدول رقم07: توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة %
مراجع داخلي	32	%71.1
مراجع خارجي	13	%28.9
المجموع	45	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss.v 20

الشكل رقم 08: دائرة نسبية تمثل المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss.v 20

يبين الجدول رقم (07) أن 71.1 % من عينة الدراسة هم مراجعين داخليين وهي النسبة الكبرى من إجمالي العينة، و 28.9% هم مراجعي خارجيين.

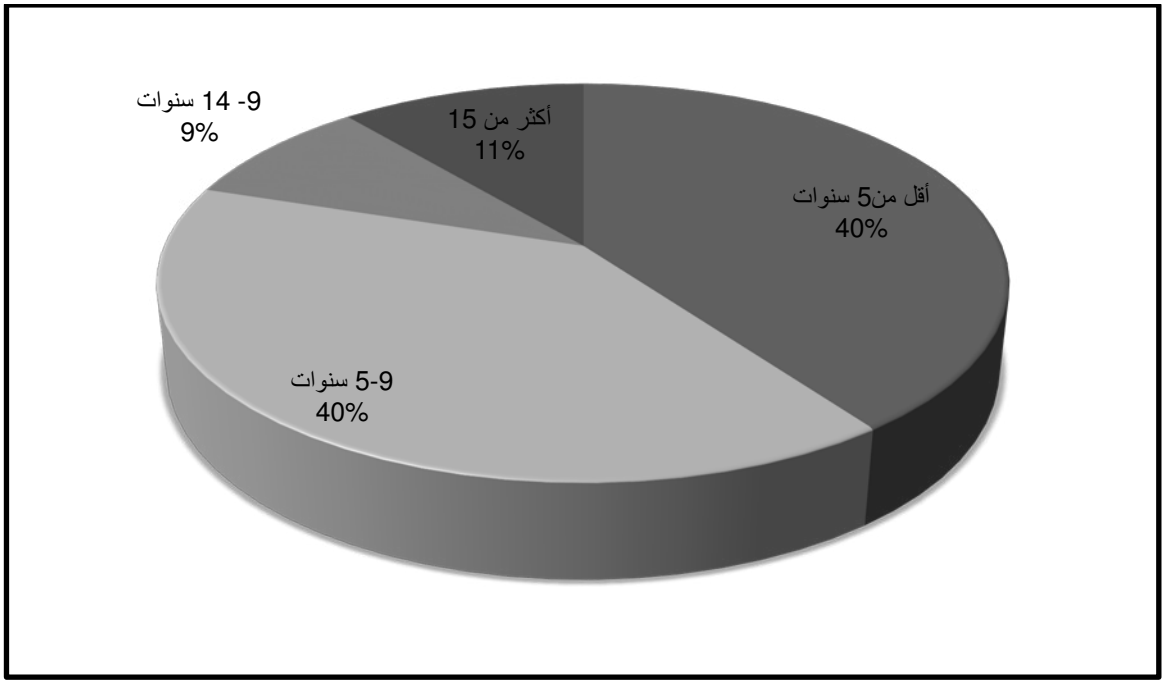
5. **سنوات الخبرة**

الجدول رقم08: توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	5-9 سنوات	9-14 سنوات	أكثر من 15	المجموع
التكرار	18	18	4	5	45
النسبة%	%40	%40	%8.9	%11.1	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss.v 20

الشكل رقم09: دائرة نسبية تمثل سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج spss.v 20

من خلال الجدول رقم 08 نجد أن سنوات الخبرة توزعت على 4 فئات وكانت أكبر نسبة فتعود للفئتين أقل من 5 سنوات، و(5-9 سنوات) بنسبة 40 % ثم تليها الفئة (أكثر من15) بنسبة 11.1 % أما المرتبة الأخيرة لفئة (9-14 سنوت) بنسبة 8.9% .

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الأداة أنها تتضمن عبارات ذات صلة بالمتغيرات التي تعمل على قياسها و أن مضمونها متفق مع الغرض الذي صممت من أجله و من أجل تأكيد صدق محتوى لأداة الدراسة تم عرض الاستبيان على مجموعة من أساتذة للتحقق من مدى صدق عبارات الاستبيان، ولقد تم الأخذ بعين الإعتبار مقترحاتهم و ليس الكل وإعادة صياغة بعض العبارات و إجراء التعديلات المطلوبة بشكل يحقق التوازن بين مضامين الاستبيان في عباراته مما أكد على صدق الأداة، للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات ويجب أن يكون أكبر من 0.60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق ويجب أن يكون أيضا أكبر من 0،70 ومعامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

وكان مقياس معامل الثبات ألفا كرومباخ للاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية ولكل متغير بجميع أبعاده وتم قبول العبارات التي يكون معامل ثباتها يفوق 60% إذ تم تقدير معامل الثبات لكل محور، و كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (09): مقياس الثبات ألفا كرومباخ لمحاور الدراسة كالأتي:

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	14	0.643	0.801
المحور الثاني	08	0.661	0.813
المجموع	22	0.77	0.877

المصدر: من إعداد الطالبة

يلاحظ من الجدول رقم(09) أن معامل الثبات للمحور الأول 0.643 في حين المحور الثاني 0.661 أما وهي نسب مقبولة في مثل هذه الدراسات.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبان.

المطلب الأول: تحليل وتفسير عبارات المحور الأول " أليات حوكمة الشركات"

العبارة (01): يتأكد المراجع الداخلي من ممارسات صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.

الجدول رقم(10): إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.80	0.786	**موافق**
غير موافق	4	%8.9			
محايد	7	%15.6			
موافق	28	%62.2			
موافق بشدة	6	%13.3			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (01) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.80 بانحرف معياري 0.786 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن 62.2 % من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة تأكد المراجع الداخلي من ممارسات صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.

العبارة (02): يقيم المراجع الداخلي مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.

الجدول رقم11: إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.89	0.775	**موافق**
غير موافق	4	%8.9			
محايد	4	%8.9			
موافق	30	%66.7			
موافق بشدة	7	%15.6			
المجموع	45	%100			

التعليق: من جدول رقم (11) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (02) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.89 بانحرف معياري 0.775 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن 66.7 % من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة قيام المراجع الداخلي بتقيم مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.

العبارة (03): يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات والتأكد من نزاهتهم.

الجدول رقم12: إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.49	0.895	**موافق**
غير موافق	9	%20.0			
محايد	8	%17.8			
موافق	25	%55.6			
موافق بشدة	3	%6.7			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (03) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.49 بانحرف معياري 0.895 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن 55.6% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة قيام المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات والتأكد من نزاهتهم.

العبارة (04): إن امتلاك مراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبية والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (13) : إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.62	0.960	
غير موافق	5	%11.1			

محايد	11	%24.4			**موافق**
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	7	%15.6			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (13) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (04) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.62 بانحرف معياري 0.960 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن46.7% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة امتلاك المراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبية والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وبنسبة 24.4% محايدين.

العبارة (05): يعمل مراجع الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (14): إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.67	1.148	**موافق**
غير موافق	10	%22.2			
محايد	3	%6.7			
موافق	20	%44.4			
موافق بشدة	11	%24.4			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (14) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (05) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.67 بانحرف معياري 1.148 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن 44.4% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة قيام المراجع الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

العبارة (06): تتأكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

الجدول رقم (15): إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	3	%6.7	3.49	1.141	**موافق**
غير موافق	8	%17.8			
محايد	4	%8.9			
موافق	24	%53.3			
موافق بشدة	6	%13.3			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (15) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (06) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.49 بانحرف معياري 1.141 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حيث أن 53.3% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة تأكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

العبارة (07): تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية.

الجدول رقم(16): إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.29	0.968	**محايد**
غير موافق	13	%28.9			
محايد	9	%20.0			
موافق	20	%44.4			
موافق بشدة	3	%6.7			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (16) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (07) هي محايد حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 3.29 بانحرف معياري 0.968وهي تقع في المجال الثالث (2.60- 3.39) حيث أن 44.4% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية وبنسبة 20.0 من أفراد العينة محايدين على أن تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على عملية إعداد القوائم المالية.

العبارة (08): مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي.

الجدول رقم (17): إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	4.27	0.863	**موافق بشدة**
غير موافق	4	%8.9			
محايد	0	0			
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	20	%44.4			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (17) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (08) هي موافق بشدة حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 4.27 بانحرف معياري 0.863 وهي تقع في المجال الخامس (4.20- 5) حيث أن46.7% من أفراد العينة يؤكدون على مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي وبنسبة 44.4% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي.

العبارة (09): تسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (18): إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.96	0.638	
غير موافق	1	%2.2			

محايد	7	%15.6			**موافق**
موافق	30	%66.7			
موافق بشدة	7	%15.6			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (18) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (09) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.96 بانحرف معياري 0.638 وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن66.7% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة مساهمة لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في لشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة (10): إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم(19): إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.73	0.986	**موافق**
غير موافق	6	%13.3			
محايد	11	%24.4			
موافق	17	%37.8			
موافق بشدة	11	%24.4			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (19) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (10) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.73 بانحرف معياري 0.986 وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 37.8% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبنسبة 24.4% يؤكدون ومحايدين على ضرورة مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة (11): تتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم(20): إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.56	0.918	**موافق**
غير موافق	8	%17.8			
محايد	9	%20.0			
موافق	23	%51.1			
موافق بشدة	5	%11.1			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (20) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (11) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.56 بانحرف معياري 0.918 وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 51.1% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة تأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبنسبة 20% محايدين لضرورة تأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة (12): صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبية.

الجدول رقم(21): إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.51	0.843	**موافق**
غير موافق	6	%13.3			
محايد	8	%17.8			
موافق	29	%64.4			
موافق بشدة	1	%2.2			
المجموع	45	%100			

التعليق: من جدول رقم (21) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (12) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.51 بانحرف معياري 0.843 وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 64.4% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة أن من صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبية وبنسبة 17.8% محايدين.

العبارة (13): يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (22): إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.51	1.079	**موافق**
غير موافق	9	%20.0			
محايد	9	%20.0			
موافق	18	%40.0			
موافق بشدة	8	%17.8			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (22) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (13) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.51 بانحرف معياري 1.079 وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 40.0% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة أن يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبنسبة 20.0% محايدين وغير موافقين على هذه العبارة، وبنسبة 17.8% موافقين بشدة.

العبارة (14): يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم(23): إجابات أفراد العينة حول العبارة (14)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.49	1.058	**موافق**
غير موافق	10	%22.2			
محايد	6	%13.3			
موافق	22	%48.9			
موافق بشدة	6	%13.3			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (23) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (14) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.49 بانحرف معياري 1.058وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 48.9%من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة أن يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبنسبة 22.2% غير موافقين على هذه العبارة، وبنسبة 13.3% موافقين بشدة ومحايدين.

جدول رقم (24): نتائج المحور الأول : "آليات حوكمة الشركات"

الرقم	الـــــــفـــــــقـــــرات	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يتأكد المراجع الداخلي من ممارسات صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.	**3.80**	**0.786**	**موافق**
02	يقيم المراجع الداخلي مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.	**3.89**	**0.775**	**موافق**
03	يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات والتأكد من نزاهتهم.	**3.49**	**0.895**	**موافق**
04	إن امتلاك مراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبية والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	**3.62**	**0.960**	**موافق**

05	يعمل مراجع الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.67	1.148	موافق
06	تتأكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	3.49	1.141	موافق
07	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية	3.29	0.968	محايد
08	مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي	4.27	0.863	موافق بشدة
09	تسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.96	0.638	موافق
10	إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.73	0.986	موافق
11	تتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.56	0.918	موافق
12	صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبية.	3.51	0.843	موفق
13	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.51	1.079	موافق
14	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.49	1.058	موافق
	المتوسط العام للمحور الأول	3.661	0.397	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20 .

التعليق: يظهر الجدول رقم (24) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.27و 3.29)بانحرافات معيارية تراوحت بين (1.148 و 0.638) بتقدير موافق في أغلب العبارات، أما المتوسط العام للمحور الأول ككل فقد بلغ 3.6619 بانحراف معياري 0.39723 وبتقدير موافق مما يشر إلى اتفاق على تطبيق آليات حوكمة الشركات.

إذ حصلت العبارة رقم (08) "مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري (0.863) بتقدير موافق بشدة، أي أن من مسؤوليات لجنة التدقيق الكشف عن أي غش محاسبي تليها العبارة رقم (09) في المرتبة الثانية "تسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري قدره (0.638) بتقدير موافق، أي على لجنة التدقيق دعم نظام الرقابة الداخلية وتفعيله في الشركات للحد على التلاعبات الحاصلة في القوائم المالية، ثم جاءت العبارة رقم (02) في المرتبة الثالثة "يقيم المراجع الداخلي مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات " بمتوسط حسابي (3.89) و انحراف معياري (0.775) وبتقدير موافق، يعني أن المراجع الداخلي يقيم ما إذا كانت الشركة تعمل بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للمحور الأول و كانت النتيجة هي3.6619 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية أن الفائدة من تطبيق آليات حوكمة الشركات لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والحد من مختلف التلاعب في القوائم المالية.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني " ممارسات المحاسبة الإبداعية"

العبارة (01): إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم(25): إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	2	%4.4	3.78	0.927	**موافق**
غير موافق	4	%8.9			
محايد	1	%2.2			
موافق	33	%73.3			
موافق بشدة	5	%11.1			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (25) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (01) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.78 بانحرف معياري 0.927 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-

4.19) حيث أن73.3% من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وبنسبة 11.1% موافقين بشدة على هذه العبارة، وبنسبة 8.9% غير موافقين.

العبارة (02): إن عدم اتباع الشركات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم(26): إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.51	0.991	**موافق**
غير موافق	10	%22.2			
محايد	8	%17.8			
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	6	%13.3			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (26) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (02) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.51 بانحرف معياري 0.991وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) حيث أن 46.7 % من أفراد العينة يؤكدون على عدم اتباع الشركات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبنسبة 13.3% موافقين بشدة على هذه العبارة، وبنسبة 17.8% محايدين.

العبارة (03): من دوافع المحاسبة الإبداعية تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من القروض طويلة الأجل.

الجدول رقم(27): إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.42	0.988	
غير موافق	9	%20.0			

محايد	9	%20.0			**موافق**
موافق	22	%48.9			
موافق بشدة	4	%8.9			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (27) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (03) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.42 بانحرف معياري 0.988 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) حيث أن 48.9 % من أفراد العينة يؤكدون على أن من دوافع المحاسبة الإبداعية تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من القروض طويلة الأجل، وبنسبة 20.0% محايدين وغير موافقين على هذه العبارة، وبنسبة 8.9% موافقين بشدة.

العبارة (04): من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.

الجدول رقم(28): إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	2	%4.4	3.71	1.100	**موافق**
غير موافق	5	%11.1			
محايد	8	%17.8			
موافق	19	%42.2			
موافق بشدة	11	%24.4			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (28) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (04) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.71 بانحرف معياري 1.100 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) حيث أن 42.2 % من أفراد العينة يؤكدون على أن من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي، وبنسبة 24.4% موافقين بشدة على هذه العبارة، وبنسبة 17.8%محايدين.

العبارة (05): تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.

الجدول رقم(29): إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	0	0	3.56	1.078	**موافق**
غير موافق	12	%26.7			
محايد	4	%8.9			
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	8	%17.8			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (29) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (05) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.56 بانحرف معياري 1.078 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19) حيث أن 46.7 % من أفراد العينة يؤكدون على مدى تأثير أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات، وبنسبة 26.7% غير موافقين على هذه العبارة، وبنسبة 17.8% موافقين بشدة.

العبارة (06): تسعى المحاسبة الإبداعية دائما من أجل تعظيم الربح في القوائم المالية بطرق عدة.

الجدول رقم(30): إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.40	1.116	**موافق**
غير موافق	13	%28.9			
محايد	4	%8.9			
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	6	%13.3			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (30) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (06) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.40 بانحرف معياري 1.116وهي تقع في المجال الرابع (3.40- 4.19) حيث أن 46.7 % من أفراد العينة يؤكدون على أن المحاسبة الإبداعية تسعى دائما من أجل تعظيم الربح في القوائم المالية بطرق عدة، وبنسبة 28.9% غير موافقين على هذه العبارة، وبنسبة 13.3% موافقين بشدة.

العبارة (07): عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية التدقيق.

الجدول رقم(31): إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	2	%4.4	3.69	1.164	**موافق**
غير موافق	6	%13.3			
محايد	9	%20.0			
موافق	15	%33.3			
موافق بشدة	13	%28.9			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (31) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (07) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.69 بانحرف معياري 1.164 وهي تقع في المجال الرابع(3.40- 4.19) حيث أن 33.3 % من أفراد العينة يؤكدون على أن عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية التدقيق، وبنسبة 28.9% موافقين بشدة على هذه العبارة، وبنسبة 13.3% غير موافقين.

العبارة (08): تقوم الشركات بالتلاعب من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض.

الجدول رقم(32): إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	%2.2	3.53	1.057	**موافق**
غير موافق	9	%20.0			
محايد	7	%15.6			
موافق	21	%46.7			
موافق بشدة	7	%15.6			
المجموع	45	%100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20

التعليق: من جدول رقم (32) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة (08) هي موافق حيث قدرت نسبة المتوسط الحساب 3.53 بانحرف معياري 1.057 وهي تقع في المجال الرابع(3.40- 4.19) حيث أن 46.7 % من أفراد العينة يؤكدون على أن الشركات تقوم بالتلاعب من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض، وبنسبة 15.6% موافقين بشدة ومحايدين لهذه العبارة، وبنسبة 20.0% غير موافقين.

جدول رقم (33): نتائج المحور الثاني: "ممارسات المحاسبة الإبداعية"

الرقم	الـــفـــقـــرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	**3.78**	**0.927**	**موافق**
02	إن عدم اتباع الشركات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	**3.51**	**0.991**	**موافق**
03	من دوافع المحاسبة الإبداعية تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من القروض طويلة	**3.42**	**0.988**	**موافق**

	الأجل.			
04	من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.	3.71	1.100	موافق
05	تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.	3.56	1.078	موافق
06	تسعى المحاسبة الإبداعية دائما من أجل تعظيم الربح في القوائم المالية بطرق عدة.	3.40	1.116	موافق
07	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية التدقيق.	3.69	1.164	موافق
08	تقوم الشركات بالتلاعب من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض.	3.53	1.057	موافق
المتوسط العام للمحور الثاني		**3.5750**	**0.574**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v20.

التعليق: يظهر الجدول رقم (33) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.78و 3.40) بانحرافات معيارية تراوحت بين (1.164 و0.927) بتقدير موافق في كل العبارات، أما المتوسط العام للمحور الثاني ككل فقد بلغ 3.5750 بانحراف معياري 0.57431 وبتقدير موافق .

إذ حصلت العبارة رقم (01) " إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.78) وانحراف معياري (0.927) بتقدير موافق، أي أنه من ضروري الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات، تليها العبارة رقم (04) في المرتبة الثانية " من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي" بمتوسط حسابي قدره (3.71) وانحراف معياري قدره (1.100) بتقدير موافق، أي أن التهرب الضريبي يعتبر من دوافع المحاسبة الإبداعية، ثم جاءت العبارة رقم (07) في المرتبة الثالثة "عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية التدقيق " بمتوسط حسابي (3.69) و انحراف معياري (1.164) وبتقدير موافق، يعني أنه لعدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية يعود لفشل محافظ الحسابات.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها تم استخدام المتوسط المرجح للمحور الثاني و كانت النتيجة هي3.5750 وبتقدير موافق وعليه نقبل الفرضية أن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية يقوم المحاسب باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية، ولكنها تنحصر على المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية إذا فهي قانونية.

خلاصة الفصل الثاني

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ماهو دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تناولنا في هذا الفصل من خلال مبحثين في المبحث الأول تم عرض استبيان ومنهجية الدراسة وفي المبحث الثاني تمت معالجة و تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك عدة أساليب للكشف عنها ومثل لجان التدقيق.

ولكي لا تكون هناك محاسبة إبداعية ومحاربتها يمكن تفاديها من خلال تفعيل نظام حوكمة الشركات في الشركات.

العنوان	الصفحة
إهداء	
كلمة شكر	
ملخص	I.
فهرس المحتويات	IV.
قائمة الجداول والأشكال	VII.
مقدمة	**ب**
إشكالية الدراسة	**ب**
فرضيات الدراسة	**ج**
أهداف الدراسة	**ج**
أهمية الدراسة	**ج**
دوافع اختيار الموضوع	**ج**
حدود وأدوات الدراسة	**د**
المنهج المتبع	**د**
الدراسات السابقة	**د**
صعوبات الدراسة	**و**
هيكل الدراسة	**و**

الفصل الأول: مدخل لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية	
تمهيد الفصل	**2**
المبحث الأول: حوكمة الشركات	**3**
المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات	**3**
المطلب الثاني: أبعاد ومقومات حوكمة الشركات	**12**
المطلب الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات	**17**
المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية	**27**
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية	**27**
المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها	**31**
المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية	**34**
المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية	**41**
المطلب الأول: الاتجاهات والطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	**41**
المطلب الثاني: آليات المحاسبية للحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	**43**
المطلب الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها في القوائم المالية	**44**
خلاصة الفصل الأول	**48**
الفصل الثاني: دراسة لآراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين.	
تمهيد الفصل	**50**

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة الميدانية.	**51**
المطلب *الأول*: تحضير الاستبيان الدراسة.	**51**
المطلب *الثاني*: منهجية الدراسة.	**52**
المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان	**54**
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لمجتمع و عينة الدراسة.	**54**
المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان.	**59**
المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان	**60**
المطلب الأول: تحليل وتفسير عبارات المحور الأول	**60**
المطلب الثاني: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني	**70**
خلاصة الفصل الثاني	**78**
الخاتمة	**80**
قائمة المراجع	**83**
الملاحق	

إهـــــــداء

أهدي عملي هذا، إلي الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

إلي أعز إنسان في الوجود و قدوتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي،

إلي الصدر الحنون و القلب الرفيق إلي أعز ما أملك في الدنيا و الملاك الصافي القريب لله سبحانه و تعالى" أمي وأبي" حفظهم الله.

إلى من وجدوهم يؤنسني ورفقتهم تريحني، إلى من شاركوني أمومة وأبوة،و إلى ريحان عمري "إخوتي وأخواتي" حفظهم الله.

إلى جدتاي حنونتين حفظهما الله وأطال عمرهما وإلى روح جدي الطاهرة "بن محمد علي" رحمه الله وأسكنه فسيح جناته، وإلى جدي حفظه الله.

وإلى عمي الوحيد وعائلته وخاصة براعم الصغار المشاغب " سراج ضياء الدين" والملاك " عبد الحافظ" حفظهم الله وأطال عمرهم، وإلى خالاتي وأخوالي كل باسمه وإلى كل عائلتي كبيرا وصغيرا.

إلى زملاء الدراسة ودفعة تخصص فحص محاسبي 2017/2016.

وفي الأخير و أشكر الله عز وجل على نعمه و فضله و أرجو منه أن يجعل عملي هذا نفعا يستفاد به.

أنفال

﴿ألم يعلموا أن الله هو يقبل التوبة عن عباده ويأخذ الصدقات وأن الله هو التواب الرحيم﴾.

سورة التوبة الآية: 104

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم"

أشكر الله عز و جل على مَنه وكرمه، إذ وفّقني في مسيرة البحث لإتمام هذه المذكرة التي أرجو أن تكون عونا

و مرجعا يعتمد عليه من يأتي بعدنا

و أتقدم بالتشكرات الخالصة إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد ،

و أخص بالذكر :

الأستاذة " زعرور نعيمة" التي شرفتني بإشرافها على مذكرتي ولم تبخل عليا بتوجيهاتها القيمة طيلة فترة إنجازها .

وأسأل الله أن أكون قد وفقت في إنجاز هذا العمل المتواضع.

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

السنة الثانية ماستر فحص محاسبي

إستبيان البحث

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تحية طيبة

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي بعنوان " **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة عينة من المراجعيين الداخليين والخارجيين.**

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبيان بكل دقة وموضوعية، علما بأن البيانات تعالج بسرية تامة ولن تستخدم إلا لغايات البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

التعريف بمتغيري الدراسة:

حوكمة الشركات: "بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء."

المحاسبة الإبداعية: "بأنها عبارة عن ممارسات احتيالية وغير أخلاقية يقوم بها المحاسبين تؤدي إلى خداع مستخدمو التقارير المالية عن طريق الغش والتلاعب في المعلومات المحاسبية والمالية غير حقيقية."

إشراف الأستاذة الدكتورة: زعرور نعيمة **الطالبة: بن محمد أنفال**

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية.

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على بعض الخصائص الشخصية والوظيفية للمراجعيين الداخليين والخارجيين بغرض تحليل النتائج فيما بعد، لذا نرجو منكم تقديم الإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع إشارة (×) في الخانة المناسبة لاختيارك.

1. **الجنس:** **ذكر** ☐ **أنثى** ☐

2. **العمر:** من 25 إلى 30 سنة ☐ من 31 إلى 35 سنة ☐ من 36 سنة فأكثر ☐

3. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ أكثر ☐

4. **المسمى الوظيفي:** مراجع داخلي ☐ مراجع خارجي ☐

5. **سنوات الخبرة:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 9 سنوات ☐ من 9 إلى أقل من 14 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني: فقرة الإستبيان

المحور 01: آليات حوكمة الشركات

الرقم	الـــــــفـــــــقـــــرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتأكد المراجع الداخلي من ممارسات صغار حملة الأسهم لحقوقهم التصويتية.					
02	يقيم المراجع الداخلي مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.					
03	يقوم المراجع الداخلي بفحص أساليب عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات والتأكد من نزاهتهم.					
04	إن امتلاك مراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبية والتدقيق يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
05	يعمل مراجع الداخلي على تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	تتأكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.					
07	تشرف لجنة التدقيق على عملية إعداد القوائم المالية					
08	مسؤولية لجنة التدقيق الكشف من الغش المحاسبي					
09	تسهم لجنة التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في الشركات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

10	إن مقاومة لجنة التدقيق لضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
11	تتأكد لجنة التدقيق من مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
12	صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبية.					
13	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
14	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

المحور 02: ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الـــفـــــقـــــرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى في الشركات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
02	إن عدم اتباع الشركات لطرق المعالجة البديلة يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					
03	من دوافع المحاسبة الإبداعية تعمد تحسين نسب السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة خلال العام من القروض طويلة الأجل.					
04	من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.					
05	تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.					
06	تسعى المحاسبة الإبداعية دائما من أجل تعظيم الربح في القوائم المالية بطرق عدة.					
07	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية التدقيق.					
08	تقوم الشركات بالتلاعب من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض.					

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين النماذج الدولية لحوكمة الشركات	25
02	نسبة الاستبيانات الصالحة	51
03	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	52
04	توزيع العينة حسب الجنس	54
05	توزيع العينة حسب العمر	55
06	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	56
07	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.	57
08	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.	58
09	مقياس الثبات ألفا كروم باخ لمحاور الدراسة.	59
10	إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)	60
11	إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)	60
12	إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)	61
13	إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)	61
14	إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)	62
15	إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)	63
16	إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)	63
17	إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)	64
18	إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)	64

19	إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)	65
20	إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)	66
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)	66
22	إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)	67
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة (14)	68
24	نتائج المحور الأول : "آليات حوكمة الشركات"	68
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)	70
26	إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)	71
27	إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)	71
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)	74
29	إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)	73
30	إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)	73
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)	74
32	إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)	75
33	نتائج المحور الثاني: "ممارسات المحاسبة الإبداعية"	75

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أجزاء منظومة الحوكمة	05
02	مزايا الحوكمة	12
03	محددات حوكمة الشركات	14
04	نموذج الدراسة	53
05	دائرة نسبية تمثل الجنس	54
06	دائرة نسبية تمثل العمر	55
07	دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي	56
08	دائرة نسبية تمثل المسمى الوظيفي	57
09	دائرة نسبية تمثل سنوات الخبرة.	58

الكتـــــــب:

1) أحمد علي خضر،**حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى،الإسكندرية، 2012.

2) أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، دار المطبوعات الجامعية، إسكندرية.

3) جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، طبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014.

4) طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

5) طارق عبد العال حماد،**حوكمة الشركات قطاع عام وخاص والمصارف**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

6) عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر،2015.

7) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، إسكندرية، 2006-2007.

8) علاء محمد شوقي إبراهيم عيسى، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**،المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2015.

9) محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005.

10) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

ملتقيات ومؤتمرات:

1) علي فلاح الزعبي ، ماجد عبد العزيز الجريري، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية**، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا، 4-5 تموز، 2007.

مـــجـــلات:

1) حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

2) رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

3) طلال سليمان جريره وآخرون، **أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية– من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.

المذكرات:

1) بوزير سهام، غمام إيمان، **دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات–دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أوالحاج، البويرة، الجزائر، 2015/2014.

2) عماد سليم إبراهيم الأغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011.

3) ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا في شهر يوليو 2009.

4) ميسون بنت محمد بن علي القري، **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية–**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستر في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010.

5) باخجه عبد الله محمد طالب، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

مقدمة

الفصل الأول

مدخل لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني

دراسة لآراء عينة من المراجعيين الداخليين والخارجيين

خاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

لقد تزايد النمو الاقتصادي العالمي والتنافسي بين مصالح الأطراف المختلفة في مجال التجارة الدولية، وهيمنة نظام العولمة على الاقتصاديات العالمية وظهور الشركات وخاصة الشركات متعددة القوميات كأهم آليات نظام العولمة في عصرنا الحديث لما تمثله تلك الكيانات الاقتصادية من قوة هائلة في مجال التجارة الدولية بين الدول،حيث أصبح انهيار تلك الشركات وثبوت تورط المدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات كل ذلك أدى إلى فقدان الثقة في التقارير المالية والمعلومات المحاسبية الصادرة عنها ومثال ذلك الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة شركة إنزون في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الشركات الأخرى، حتى وصلت إلى انهيار شركة التدقيق الشهيرة، أدت هذه الانهيارات إلى الفساد الإداري والمالي للإدارات تلك الشركات وافتقارها إلى الممارسات المالية السليمة، ونقص الشفافية حيث يستطيع المحاسب وبناءا على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكس الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة، مما دفع العالم إلى البحث عن نظام يحد من مخاطر انهيار الشركات ويؤدي إلى أحكام الرقابة عليها ويكون سبيلا لإتباع إدارات تلك الشركات للسلوك الرشيد في الإدارة وإتباع الشفافية بداخلها، وهو ما يسمى بنظام حوكمة الشركات Corporate Governance هذا النهج الذي يستند في تطبيقه إلى مبادئ أساسية وهي الشفافية، المساءلة، المسؤولية، والعدالة وذلك لأحكام الرقابة على الكيانات الاقتصادية والشركات الكبرى من خلال فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي توفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء الإدارة قد يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال والعمل على استقرر هذه الأسواق.

1. إشكالية الدراسة:

استناد لما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية

ما هو دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

وعلى هذا الأساس يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما الفائدة من تطبيق حوكمة الشركات؟
- ✓ ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية ؟
- ✓ ما العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية ؟

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة الفرعية وضعنا الفرضيات التالية

- ✓ الفائدة من تطبيق آليات حوكمة الشركات تساعد في تحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية.
- ✓ المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية يقوم المحاسب باختيار الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية، وبما أنها تنحصر على المعايير والمبادئ المحاسبية الدولية فهي قانونية.
- ✓ حوكمة الشركات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3. أهداف الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو :

- ✓ دراسة الإطار الفكري لحوكمة الشركات من حيث تحديد مفهومها، أهميتها، محدداتها، وآليات تفعيلها.
- ✓ معرفة أساليب الحوكمة المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ الكشف عن أسباب المحاسبة الإبداعية ومحاولة التقليل أو الحد منها.
- ✓ معرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات.

4. أهمية الدراسة:

لقد لقي موضوع حوكمة الشركات باهتمام الباحثين والمنظمات العالمية والتي نادت بإعداد الدراسات حول ممارسات الحوكمة للحد من المحاسبة الإبداعية والعمل على تطويرها وفقا لظروف كل دولة، وحاجة الشركة الاقتصادية إلى محيط رقابي يساعد إدارة الشركة على تحمل مسؤولياتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح.

5. دوافع اختيار الموضوع:

أ. دوافع ذاتية:

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.
- ✓ إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه البحوث.

- ✓ إدراكنا أن تبني حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نافعا علما وعملا فأردنا مزيدا من البحث والمعرفة في هذا المجال.

ب. دوافع موضوعية:

- ✓ حداثة الموضوع.
- ✓ ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

6. حدود وأدوات الدراسة:

أ. حدود الدراسة:

- ✓ **الحد الزماني:** من 06 نوفمبر 2016 إلى 25 ماي 2017.
- ✓ **الحد المكاني:** آراء لعينة من المراجعين الداخلين والخارجيين بولاية بسكرة.

ب. أدوات الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على الكتب، مذكرات، المؤتمرات، المجلات، والملتقيات.

7. المنهج المتبع:

اعتمدنا على المنهج الوصفي في نشأة حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية ومبادئ وقواعد حوكمة وأساليب المحاسبة الإبداعية، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي ويتمثل في تحليل الاستبيان.

8. الدراسات السابقة:

- ✓ **رمضاني خديجة، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لشركة صيدال فرع فرمال الدار البيضاء الجزائر، قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على شهادة ماستر في جامعة البويرة، 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المبادئ حوكمة الشركات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في أعمال الشركات الدولية والحكومية التي تسعى لتجنب مخاطر الفشل المالي، وتوفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء الإدارة، حيث اعتمدت على المنهج التاريخي في نشأة حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية والمنهج الوصفي في وصف المبادئ الحوكمة وأساليب المحاسبة الإبداعية، تم التوصل إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

✓ **عماد سليم إبراهيم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات وآليات تحقيقه ودوره في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية ودور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات والقوائم المالية، اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في أرض الواقع، وتم التوصل إلى أن انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية كما أن عناصر القوائم المالية تمثل المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.

✓ **ليندا حسن الحلبي دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا في شهر يوليو 2009.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الاقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية، وتم التوصل إلى أن محاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.

✓ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة تتمثل في:

- **أوجه الاتفاق:**

دراسة كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها السلبي على القوائم المالية.

- **أوجه الاختلاف:**

تم دراسة المبادئ حوكمة الشركات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في أعمال الشركات الدولية والحكومية التي تسعى لتجنب مخاطر الفشل المالي.

كما تم دراسة على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات وآليات تحقيقه ودوره في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية.

وكما تم دراسة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الاقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات.

9. صعوبات الدراسة:

- ✓ قلة المراجع الخاصة بالموضوع.
- ✓ الموضوع غير قابل للدراسة التطبيقية مما دفع بنا لاستخدام الاستبيان.
- ✓ صعوبة تحليل الاستبيان.
- ✓ قلة الدراسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.

10. هيكل الدراسة:

لإيجاد حل للإشكالية ولكي نتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهي كالتالي:

يتناول الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات من خلال التطرق إلى تطور التاريخي لها ومفهومها، ومن ثم تقديم الأطراف المسؤولة عن تطبيقها والأطراف المستفيدة من تطبيقها، دون أن ننسى مبادئها وآلياتها وبعض التجارب والنماذج الدولية بالإضافة إلى معاييرها وأهدافها.

أما الفصل الثاني فيضم الإطار العام للمحاسبة الإبداعية، وذلك بالتطرق إلى مفهومها والعوامل التي ساعدت على ظهورها، دوافع استخدامها وممارسات أساليبها في القوائم المالية.

وأخيرا تطرقنا في الفصل الثالث إلى دراسة آراء لعينة من المراجعين الداخليين والخارجيين لولاية بسكرة وبهدف تثمين الدراسة قمنا بإجراء دراسة وتحليل الاستبيان.

وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات.

ملخص

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات في الحد من أساليب ا لمحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به المراجعيين الداخليين والخارجيين تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإعداد استبيان وزعت على عدد من المراجعيين الداخليين والخارجيين لولاية بسكرة، وخلصت الدارسة إلى أن هناك مجموعة من نتائج أهمها:

- حوكمة الشركات نظام تقوم عليه الإدارة السليمة لضمان حقوق أصحاب المصالح.
- المحاسبة الإبداعية غير أخلاقية لكنها قانونية لأنها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.
- تلعب حوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من خلال بعض آلياتها.

الكلمة المفتاحية: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Summary:

The objective of the study is to identify the role of corporate governance mechanisms in reducing creative accounting methods and their impact on the reliability of the financial statements, the management's motives for using creative accounting methods, and the role of internal and external auditors in reducing creative accounting procedures. Objective We prepared a questionnaire distributed to a number of internal and external auditors of Biskra State. The study concluded that there are a number of results, the most important of which are:

- Corporate governance is a system of sound management to ensure the rights of stakeholders.

- Creative accounting is immoral but legal because it is limited to the principles and standards of international accounting.

- Corporate governance plays an important role in reducing creative accounting practices in financial statements through some of its mechanisms.

Keywords: Corporate Governance, Creative Accounting, Financial .Statements

1. جدول ألفا كرومباخ للمحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,643	,655	14

2. جدول ألفا كرومباخ للمحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,661	,661	8

3. المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول:

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
x1	3,80	,786	45
x2	3,89	,775	45
x3	3,49	,895	45
x4	3,62	,960	45
x5	3,67	1,148	45
x6	3,49	1,141	45
x7	3,29	,968	45
x8	4,27	,863	45
x9	3,96	,638	45
x10	3,73	,986	45
x11	3,56	,918	45
x12	3,51	,843	45
x13	3,51	1,079	45
x14	3,49	1,058	45

4. المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني:

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
y1	3,78	,927	45
y2	3,51	,991	45
y3	3,42	,988	45
y4	3,71	1,100	45
y5	3,56	1,078	45
y6	3,40	1,116	45
y7	3,69	1,164	45
y8	3,53	1,057	45

5. التكرارات والنسبة الئوية لعبارات المحور الأول:

العبارة الأولى

x1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	8,9	8,9	8,9
	3	7	15,6	15,6	24,4
	4	28	62,2	62,2	86,7
	5	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثانية:

x2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	8,9	8,9	8,9
	3	4	8,9	8,9	17,8
	4	30	66,7	66,7	84,4
	5	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثالثة

x3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	9	20,0	20,0	20,0
	3	8	17,8	17,8	37,8
	4	25	55,6	55,6	93,3
	5	3	6,7	6,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الرابعة

x4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	5	11,1	11,1	13,3
	3	11	24,4	24,4	37,8
	4	21	46,7	46,7	84,4
	5	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الخامسة

x5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	10	22,2	22,2	24,4
	3	3	6,7	6,7	31,1
	4	20	44,4	44,4	75,6
	5	11	24,4	24,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة السادسة

x6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	6,7	6,7	6,7
	2	8	17,8	17,8	24,4
	3	4	8,9	8,9	33,3
	4	24	53,3	53,3	86,7
	5	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة السابعة

x7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	13	28,9	28,9	28,9
	3	9	20,0	20,0	48,9
	4	20	44,4	44,4	93,3
	5	3	6,7	6,7	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثامنة

x8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	8,9	8,9	8,9
	4	21	46,7	46,7	55,6
	5	20	44,4	44,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة التاسعة

x9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	1	2,2	2,2	2,2
	3	7	15,6	15,6	17,8
	4	30	66,7	66,7	84,4
	5	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة العاشرة

x10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	6	13,3	13,3	13,3
	3	11	24,4	24,4	37,8
	4	17	37,8	37,8	75,6
	5	11	24,4	24,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الحادية عشرة

x11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	8	17,8	17,8	17,8
	3	9	20,0	20,0	37,8
	4	23	51,1	51,1	88,9
	5	5	11,1	11,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثانية عشرة

x12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	6	13,3	13,3	15,6
	3	8	17,8	17,8	33,3
	4	29	64,4	64,4	97,8
	5	1	2,2	2,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثالثة عشرة

x13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	9	20,0	20,0	22,2
	3	9	20,0	20,0	42,2
	4	18	40,0	40,0	82,2
	5	8	17,8	17,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الرابعة عشرة

x14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	10	22,2	22,2	24,4
	3	6	13,3	13,3	37,8
	4	22	48,9	48,9	86,7
	5	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

6. التكرارات والنسبة الئوية لعبارات المحور الثاني:

العبارة الأولى:

y1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	4,4	4,4	4,4
	2	4	8,9	8,9	13,3
	3	1	2,2	2,2	15,6
	4	33	73,3	73,3	88,9
	5	5	11,1	11,1	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثانية

y2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	10	22,2	22,2	22,2
	3	8	17,8	17,8	40,0
	4	21	46,7	46,7	86,7
	5	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثالثة

y3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	9	20,0	20,0	22,2
	3	9	20,0	20,0	42,2
	4	22	48,9	48,9	91,1
	5	4	8,9	8,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الرابعة

y4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	4,4	4,4	4,4
	2	5	11,1	11,1	15,6
	3	8	17,8	17,8	33,3
	4	19	42,2	42,2	75,6
	5	11	24,4	24,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الخامسة

y5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	12	26,7	26,7	26,7
	3	4	8,9	8,9	35,6
	4	21	46,7	46,7	82,2
	5	8	17,8	17,8	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة السادسة

y6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	13	28,9	28,9	31,1
	3	4	8,9	8,9	40,0
	4	21	46,7	46,7	86,7
	5	6	13,3	13,3	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة السابعة

y7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	4,4	4,4	4,4
	2	6	13,3	13,3	17,8
	3	9	20,0	20,0	37,8
	4	15	33,3	33,3	71,1
	5	13	28,9	28,9	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

العبارة الثامنة

y8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	1	2,2	2,2	2,2
	2	9	20,0	20,0	22,2
	3	7	15,6	15,6	37,8
	4	21	46,7	46,7	84,4
	5	7	15,6	15,6	100,0
	Total	45	100,0	100,0	