وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

جامعة العربي التبسي – تبسةLARBI TEBESSI – TEBESSA UNIVERSITY

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم-UNIVERSITE LARBI TEBESSI -TEBESSA

قسم: علوم المالية والمحاسبة الرقم التسلسلي:..... /2022

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2022

الفرع: علوم المالية والمحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

تبني الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

*** دراسة حالة شركة الاسمنت -تبسة- SCT -الماء الأبيض-***

من إعداد الطالبين: تحت إشراف الأستاذ:

- رزايقية ضياء الدين
- الوافي ابراهيم الخليل

زمال فيصل

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
مكاحلية محي الدين		رئيسا
زمال فيصل		مشرفا ومقررا
بولحديد مراد		عضوا مناقشا

السنةالجامعية: 2021/ 2022

آية الكرسي سورة البقرة آية ٢٥٥

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلوات ربي وسلامه عليه

وعلى آله وصحبه ومن سار على دربه واهتدى بهداه إلى يوم الدين...أما بعد:

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان والمحبة والتقدير

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة جميع أساتذتنا الأفاضل وخاصة الأستاذ المشرف على هذه المذكرة "زمال فيصل"

التي أغرقتن بجميع تفانيه وطول صبره ونصحه وإرشاده لنا .نسأل الله أن يرزقه راحة ورضا يغمر قلبها وعملا يرضي ربه، وعفوا يغسل ذنبه، وذكرا يشغل وقته،

وجنة تكون هي المسكن والمأوى.

وشكرا جزيلا للإدارة والطاقم الجامعي

وكل من ساهم في هذا البحث من قريب أو من بعيد.

فلكم من فائق التقدير والاحترام.

الفهارس

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
المقـدمة العامة	أ...ج
الفصل الأول: مدخل إلى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية	
تمهيد	1
المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات الاقتصادية	2
المطلب الأول: مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات	2
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات الاقتصادية	9
المطلب الثالث: محددات وخصائص حوكمة المؤسسات الاقتصادية	13
المبحث الثاني: أساسيات الحوكمة	19
المطلب الأول: مبادئ وركائز الحوكمة	19
المطلب الثاني: الأطراف المعنية	22
المبحث الثالث: آليات وأبعاد حوكمة المؤسسات الاقتصادية	24
المطلب الأول: آليات الحوكمة	24
المطلب الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة المؤسسات الاقتصادية	28
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: طرق وأساليب الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الإبداعية	
تمهيد	34
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الابداعية	35
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الابداعية	35
المطلب الثاني: خصائص ومجالات المحاسبة الابداعية	37
المبحث الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الابداعية والعوامل المترتبة عن اتباعها	39
المطلب الأول: العوامل والأسباب المساعدة في ظهور المحاسبة الابداعية	39
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الابداعية	40
المطلب الثالث: المخاطر المترتبة	45
المبحث الثالث: طرق وآليات الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الابداعية	47

المطلب الأول: دور آليات الحوكمة في الحد من المحاسبة الابداعية	47
المطلب الثاني: دور المدقق في الحد من المحاسبة الابداعية	53
خلاصة الفصل الثاني	60
الجانب التطبيقي: الدراسة الميدانية	
تمهيد	62
المبحث الأول: التحضير للدراسة الميدانية وتنفيذها	63
المطلب الأول: تقديم شركة إسمنت تبسة ومجال أنشطتها وأهدافها	63
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	73
المطلب الأول: اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي	73
المطلب الثاني: دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة	74
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسة	79
الخاتمة العامة	75
ثبت المراجع	77

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	**مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية**	6
02	**محددات حوكمة المؤسسات الاقتصادية**	15
03	**خصائص حوكمة الشركات**	18
04	**مبادئ حوكمة المؤسسات**	20
05	**الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات**	23
06	**الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت الماء الأبيض – تبسة–**	66
07	**سير العملية الإنتاجية الثانية**	69
08	**سير العملية الإنتاجية الثالثة**	69
09	**سير العملية الإنتاجية الرابعة**	70

فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov	73
02	نتيجة اختبار Cronbach's Alpha	73
03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	74
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	74
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	75
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	75
07	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الحوكمة	76
08	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور المحاسبة الإبداعية	77
09	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الملائمة	77
10	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الموثوقية	78
11	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور القابلية للمقارنة	79
12	تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الثبات	79
13	يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط	80

المقدمة العام

نتيجة زيادة حجم المؤسسات المهيمنة على الأسواق المحلية والدولية، ونظرا للتوجه الرأس مالي وما نتج عنه من انفصال الملكية عن الإدارة، أدت هذه التطورات إلى حدوث أزمات مالية واقتصادية خلال العقود السابقة، كل هذا كان نتيجة لاضمحلال الثقة وضبابية المعلومات وغياب الشفافية والإفصاح ضمن القوائم المالية، وهذا راجع إلى انتهاج إدارة الشركات ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف الإبقاء على مصالحها الخاصة، هذا ما جعل المنظمات الدولية والهيئات المهنية للتوجه نحو تبني مفهوم جديد يطلق عليه حوكمة الشركات كأداة وقائية ضد التلاعب المالي، وأيضا لمعالجة الانهيارات المالية في العديد من الشركات، وإعادة غرس الشفافية والإفصاح ضمن القوائم المالية التي تعدها الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وللحد من هذه الممارسات وأمام ذلك وجد المتخصصون أن تبني نظام حوكمة الشركات كنظام متكامل للرقابة على الشركة هو الحل الأمثل، هذا الأخير يقوم على ثلاث ركائز أساسية، تتمثل في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، وكل منها يساهم بدوره لإعادة الثقة في البيانات المالية الموجهة لخدمة شريحة عريضة من مستخدميها الداخليين والخارجيين، وفي ظل هذه المرتكزات ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو التالي:

فيما يتمثل تبني حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الاسمنت –تبسة– SCT –الماء الأبيض– ؟.

وللإجابة على سؤال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟ وفيما تتمثل دوافع وأساليب استخدامها ؟
- ما هي حوكمة الشركات وفيما تتمثل معايير جودتها؟
- هل يؤثر تحقيق ركائز الحوكمة على الحد من المحاسبة الابداعية في شركة الاسمنت –تبسة– SCT – الماء الأبيض– ؟

1. فرضيات الدراسة:

- **فرضية رئيسية:**

- **H_0 الفرضية العدمية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت –الماء الأبيض– .
- **H_1 الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت – الماء الأبيض.

- **فرضيات جزئية:**

- للمراجعة الخارجية والمدقق الداخلي أهمية كبيرة كآليات للحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية في شركة الاسمنت –تبسة– الماء الابيض؛
- تساهم ركائز الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- تؤثر آليات الحوكمة بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

2. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة إظهار الأهمية البالغة للحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية داخل المؤسسات الاقتصادية، ذلك لحاجة كل مؤسسة إلى رقابة تساعد ادارتها على التقليل والحد من الغش والتلاعب المالي والمحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وضمان جودة التقارير المالية.

3. أهداف الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة يكمن في اظهار اهمية الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

- **أهداف نظرية:**

- معرفة مبادئ وآليات وركائز حوكمة المؤسسات؛
- معرفة الدور الذي يلعبه نظام الحوكمة ومدى استفادة المؤسسات الاقتصادية من تبنيه؛

- **أهداف تطبيقية:**

- معرفة أساليب الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في شركة الاسمنت –تبسة– SCT – الماء الأبيض– ؛
- دعم الثقافة المحاسبية بايجابيات الحوكمة لتفادي الممارسات السيئة واللاأخلاقية داخل شركة الاسمنت – تبسة– SCT –الماء الأبيض–.

4. المنهج المتبع:

تعتمد الدراسة المنهج الوصفي في معرفة المفاهيم العامة الملمة بالموضوع وأيضا في تحديد مبادئ وآليات الحوكمة وأساليب التلاعب المحاسبي وأيضا تعتمد المنهج التحليلي في تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة للجانب التطبيقي في شركة الاسمنت –تبسة– SCT –الماء الأبيض–.

5. أسباب اختيار الموضوع:

- **أسباب موضوعية**

- تزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؛
- حداثة الموضوع بجانبيه (الحوكمة والمحاسبة الإبداعية).

- **أسباب شخصية:**

- الميول والرغبة الشخصية لدراسة الموضوع خاصة وان الموضوع ضمن التخصص.

6. صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتعلقة بالدراسة وخاصة بالنسبة للمتغير الثاني (المحاسبة الابداعية)؛
- عدم القدرة على الوسول إلى مجتمع البحث؛
- عدم امتلاك القدرات المادية اللازمة.

7. حدود الدراسة:

أ. الحدود الموضوعية:

اظهار أهمية الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ب. **الحدود المكانية:** توزيع استبيان على عينة الدراسة (شركة الاسمنت –تبسة– SCT –الماء الأبيض).

ج. **الحدود الزمانية:** من جانفي 2022 إلى ماي 2022.

8. هيكل الدراسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم هذا العمل إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وآخر تطبيقي.

الفصل الأول تحت عنوان: **مدخل إلى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية** يتضمن ما يلي:

- المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات الاقتصادية؛
- المبحث الثاني: أساسيات الحوكمة؛
- المبحث الثالث: آليات وأبعاد حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

أما الفصل الثاني: **طرق وأساليب الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الابداعية** فقسم إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الابداعية؛
- المبحث الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الابداعية والعوامل المترتبة عن اتباعها؛
- المبحث الثالث: طرق وآليات الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الابداعية.

أما فيما يخص الفصل الثالث فهو عبارة عن جانب تطبيقي تم فيه تقديك شركة الاسمنت تبسة ومجال أنشطتها وأهدافها، بالاضافة إلى مناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية ودراسة وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة ومنه اختبار صحة الفرضيات.

الفصل الأول:
مدخل إلى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

يعد مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي تم التركيز عليها مؤخرا خاصة في الاقتصاديات المتقدمة ليمتد الاهتمام بها إلى الدول النامية على حد سواء إثر الأزمات المالية والمصرفية والانهيارات الاقتصادية التي شهدها العالم، ونتيجة هذه الانهيارات والتي كانت بسبب أخطاء مجالس إدارة المؤسسات، والذي تبين بأن الفساد المالي والإداري لأعضاء مجالس الإدارة وتواطئهم مع مكاتب التدقيق والمراجعة كان السبب الرئيسي في انهيار هذه الأخيرة، لذلك وجب التفكير في طريقة لحماية المستثمرين من أخطاء مجالس الإدارة، وقد أدى ذلك للاهتمام بالدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في التأكيد على الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية وعلى دورها في الحد ومنع حدوث مثل هذا النوع من الانهيارات المالية في المستقبل.

ومن أجل توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة المؤسسات تم خلال هذا الفصل التطرق إلى ماهية حوكمة المؤسسات الاقتصادية، ثم التعرف على الأساسيات التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، إضافة إلى تحديد آليات وأبعاد حوكمة المؤسسات من معوقات وآثار جانبية وأيضا الاطار التطبيقي، ومن أجل ذلك قسم الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.**
- **المبحث الثاني: أساسيات الحوكمة.**
- **المبحث الثالث: آليات وأبعاد حوكمة المؤسسات الاقتصادية.**

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

إهتم العديد من الكتاب في مجال الإدارة بمفهوم حوكمة الشركات، باعتباره أحد الحلول الممكنة للحد من الأزمات المالية التي أصابت النظام المالي العالمي، وازداد هذا الاهتمام إثر إفلاس بعض المؤسسات الاقتصادية الدولية الكبرى وتعرضها لصعوبات مالية كبيرة، فانصرف العديد من الباحثين إلى تبني مفاهيم متعددة لحوكمة المؤسسات ودراسة خصائصها، و المبادئ التي يجب التقيد بها لإرساء هذا المفهوم وتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه، حيث سنتطرق فيما يلي إلى مفهوم الحوكمة وأهميتها وأهدافها...إلخ.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات.

أصبحت حوكمة الشركات تحتل حيزا كبيرا لدى السلطات الرقابية والمنظمات الدولية، وذلك نظرا لما يشهده العالم اليوم من تحولات اقتصادية وانهيارات مالية، مما أسفر عنه الاهتمام بهذا المفهوم من طرف الباحثين والمنظمات المهنية والرسمية.

أولا: طبيعة حوكمة المؤسسات.

يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلحا حديث الاستعمال في اللغة العربية بدأ استخدامه في بداية سنة 2000 م، وهو أحد المحاولات العديدة لترجمة مصطلح "GOVERNANCE" باللغة الإنجليزية، ويعود أصل كلمة "GOVERNANACE" إلى اللغة اليونانية "khubernan" التي تعني قيادة سفينة أو دبابة.

حيث بعد أن أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح الخوصصة لمعظم دول العالم بدأ مصطلح أمريكي جديد في غزو العالم وهو ما يطلق "CORPORAT GOOVERRNANCE" وتمت ترجمته إلى اللغة العربية بمصطلح "الحوكمة" أو الإدارة الرشيدة للشركات، وشرع البنك و صندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الشركات بهذا المصطلح في الأسواق الدولية، وقد استعمل مصطلح حوكمة الشركات من طرف الاقتصاديين الأمريكيين، لاسيما من طرف الاقتصادي الأمريكي رونالد كوس"RONALD COASA" في مقال له نشر سنة 1937م بعنوان "طبيعة الشركة وينصرف في مفهومه إلى تسيير الشركة الاقتصادية، حيث بين أن الشركة الاقتصادية تتمكن من المحافظة على قدرتها التنافسية إذا كانت أنماط تسييرها الداخلية تسمح لها بتقليل تكاليف معاملتها وهذا المصطلح الجديد يركز

على عدة نقاط الإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، حيث يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية الشفافية في القوائم المالية والعمليات المحاسبية[1].

ثانيا: مفهوم الحوكمة.

1. لغة:

مصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب[2]:

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛
- **الحكم:** ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

2. اصطلاحا:

- تعرف الحوكمة على أنها الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف[3]؛
- **تعريف لجنة كادبري البريطانية للحوكمة:** "هي النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة شركاتهم عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة واختيار المراقب الخارجي، كما تشمل حوكمة تنظيم الحقوق والمسؤوليات المنوطة بالأطراف ذات العلاقة بالشركة؛
- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD 2004):** قد عرف حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة و حملة الأسهم وغيرهم من المساهمين وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة، وتحدد وسائل انجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء"؛
- **لقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA):** حوكمة الشركات في مجلة "IONEAT THE TOP" والصادرة عنه بأنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد

---

[1] نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2008، ص 13.

[2] علاء طالب فرحان، إيمان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص24.

[3] أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، الجزائر، 2012، ص14.

على كفاية الضوابط الإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"؛

- **تعريف مؤسسة التمويل الدولية "IFC"**: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

وفي ضوء ما سبق عرضه من تعاريف نعتقد إن تعريف الحكومة يجب أن يشتمل على عناصرها كافة، إذ أن هذه العناصر تتعلق بأنشطة الشركة كافة، المشمولة بنظام الحكومة، وهي[1]:

أ. **القواعد:** ونعني بها مجموعة القوانين والأنظمة والإجراءات المنظمة لعمل الشركة داخليا وخارجيا.

ب. **العلاقات:** وتشمل جميع العلاقات المتداخلة مع الأطراف كافة ذات العلاقة، أو المصلحة بعمل الشركة، وبالخصوص العلاقة بين الملاك والإدارة، وكذلك العلاقة مع المنظمين القانونيين والحكومة، والعاملين، والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.

ج. **المعايير** : وتمثل مجموعة المعايير التي تعتمدها الشركة عند ممارستها لعملها وتحقيق أهدافها مثل معايير قياس الأداء وغيرها.

د. **العمليات:** وهي مجموعة الممارسات التي تقوم بها الشركة، مثل تفويض السلطات، واتخاذ القرارات، وتسلسل التقارير، وتوزيع المسؤوليات.

ثالثا: مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

تعد مبادئ حوكمة الشركات الصادرة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سنة 1999 الأساس الذي تستند إليه الدول والشركات، ولاسيما الشركات التي يتم تداول أسهمها في أسواق رأس المال عند قيامها بوضع الأسس المناسبة لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات نظرا لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون دولي وقابلية كبيرة للتطبيق وقد قامت هذه المنظمة بتعديل ومراجعة مبادئها سنة 2004، بحيث أصبحت تتضمن المبادئ السنة التالية[2]:

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق بما يتوافق وحكم القانون. مع تحديد وتوزيع واضح للمسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وهذا ما يؤدي إلى التأثير الإيجابي على الأداء الاقتصادي الشامل،

---

[1] حمزة بولحشيش، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة استكمالا لمتللبا ييل هادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجيل، الجزائر، 2020، ص08.

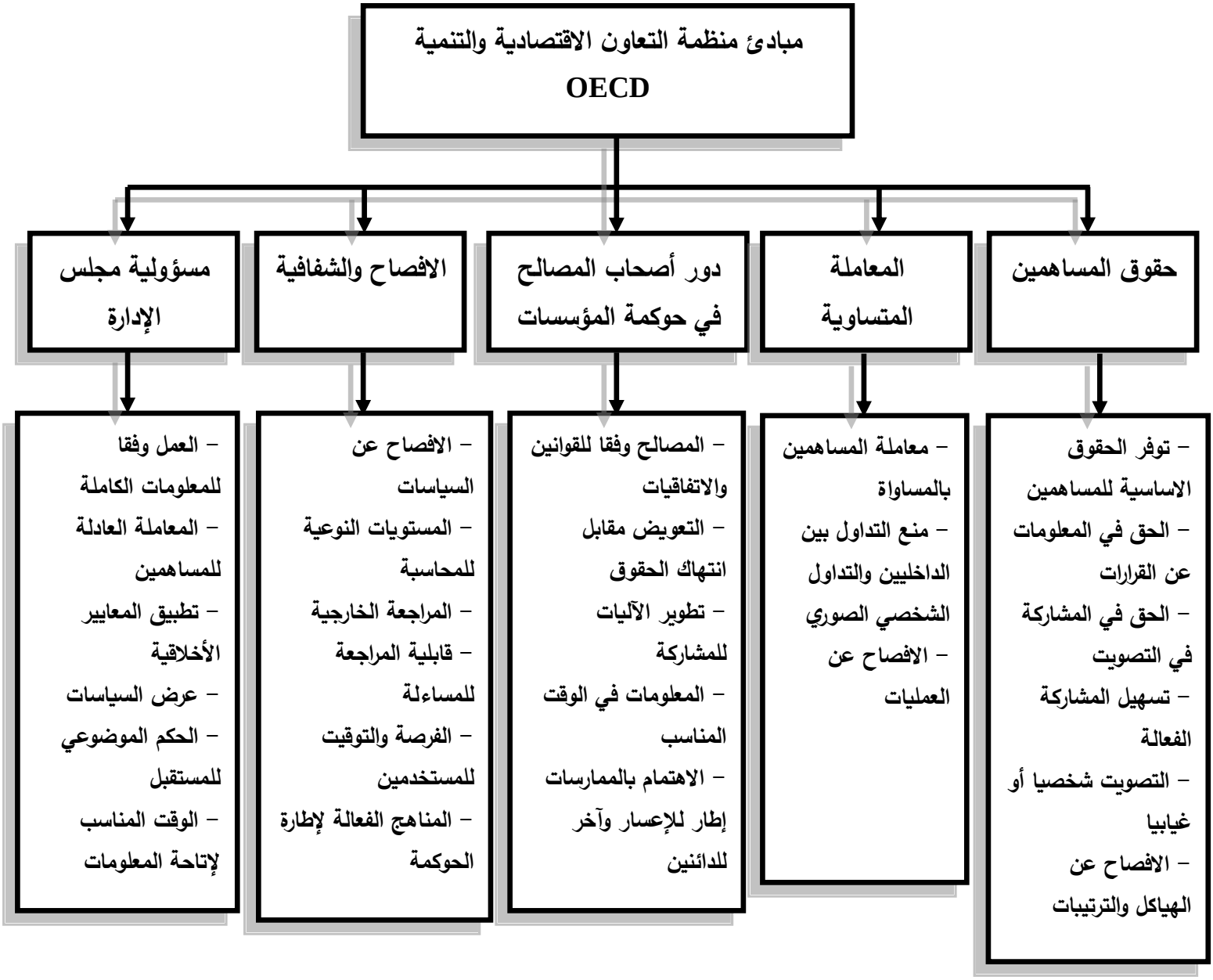
[2] سمية جرمان، دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص12.

ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في سوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛

2. **حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية:** ينبغي لأي نظام حوكمة أن يحمي ويسهل ممارسة المساهمين لحقوقهم؛
3. **المعاملة المتساوية للمساهمين:** تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، وفي الحصول على المعلومات؛
4. **دور ذوي المصالح في حوكمة المؤسسات:** يجب أن يعترف في إطار حوكمة المؤسسات بحقوق ذوي المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون وتشجيع التعاون بينهم وبين المؤسسة، وهم الأطراف الذين تتقاطع مصالحهم مع بقاء واستمرار المؤسسة النقابة، المستهلكون، البنوك، الموردون المساهمون...إلخ) وهذا بإشراكهم في أليات تحسين أداء المؤسسة، وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة؛
5. **الإفصاح والشفافية:** وتشير الى الإفصاح عن المعلومات الهامة وملكية النسبة العظمى من الأسهم والافصاح عن دور مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومراقبي الحسابات على أن يتم الإفصاح بطريقة عادلة لجميع أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب؛
6. **مسؤوليات مجلس الإدارة:** تتكفل الحوكمة بوضع مخطط استراتيجي للمؤسسة ومراقبة أداء الإدارة والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه المؤسسة والمساهمين، مع وضع الأهداف ومراقبة التنفيذ، ضمان تكامل النظم المحاسبية والمالية، وتنفيذ نظم مراقبة ملائمة خاصة نظم مراقبة المخاطر والإدارة المالية[1].

[1] عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد2، 2014، ص89.

الشكل رقم (01): مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية.



المصدر: عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المحاسبية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلصطين، 2011، ص35.

الفرع الثالث: الدراسات السابقة.

أولا: الدراسات باللغة العربية.

أ. دراسة " الشحادة والبرغوثي، 2009، سوريا، بعنوان: "ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور ركائز الحوكمة المتمثلة بالرقابة والإفصاح وإدارة المخاطر في تجنب المنظمات المصرفية مخاطر التعثر والفشل المالي والإداري فضلا عن دورها في تعظيم القيمة السوقية للمنظمة بما يضمن لها عنصر النمو والاستمرارية حيث توفر الحوكمة معايير الأداء الكفيلة بالكشف عن حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة بقدر يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال والعمل على استقرار تلك الأسواق، حيث اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي من أداة الدراسة المتمثلة في استبانة وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من المصارف التقليدية والإسلامية الخاصة العاملة في البيئة السورية بحيث يبلغ عدد هذه المصارف ثمانية مصارف تقليدية ومصرفيين إسلاميين وتتكون عينة الدراسة من مصرفين إسلاميين وأربعة مصارف تقليدية خاصة أما أفراد مجتمع الدارسة فيتمثلون في أعضاء مجالس الإدارة، المديرين التنفيذيين، المدراء الماليين، المراجعين الداخلين، المراجعين الخارجين.

وتوصلت الدراسة إلى أن الجهود المبذولة من قبل الحكومة السورية بشأن التشريعات الجديدة وتعديل التشريعات السابقة تهدف إلى تحسين المناخ الاقتصادي العام والعمل بشكل فعال وشفاف في سوق دمشق للأوراق المالية و الدخول إلى منظومة الأسواق العالمية بالإضافة إلى ذلك فإن لها دور هام في تحقيق ركائز الحوكمة في تلك الوحدات كما أوصت الدراسة بدليل إرشادي لحوكمة المنظمات يهدف إلى تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر في المصارف يوضح فيه أهمية الحوكمة في تحقيق السلامة والمتانة للعمليات المصرفية والمعايير الواجب توفرها في أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وكيفية قيامهم بأداء واجباتهم تجاه المساهمين والمودعين بالإضافة إلى توضيح واضح لمسؤوليات وأعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

ب. عماد "سليم الآغا، فلسطين، 2011" بعنوان: "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية".

تناولت الدراسة دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية من خلال دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، تمثلت إشكالية الدراسة في: ما دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية للبنوك الفلسطينية.

هدفت الدراسة إلى بيان دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات والقوائم المالية الصادرة عن شركاتهم، والتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية والدافع من استخدامها وأثر ذلك في موثوقية القياس المحاسبي، كذلك دراسة مبادئ الحوكمة بالتفصيل وأثر كل منهم في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الإسلامية، واستكشاف دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية وتشخيص معوقات هذا الدور إن وجدت.

وقد توصلت الدراسة الى وجود دور لتطبيق الحوكمة ذو دلالة إحصائية للحد من المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

ج. دراسة أمينة فداوي، الجزائر، 2014 بعنوان: "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

تناولت هذه الدراسة دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية.

توصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عن دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معبر من شركات العينة المدروسة بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وان المحاسبة الإبداعية شكلا من اشكال التلاعب دون فرض القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات شركات المساهمة والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها، يستخدم في ذلك مجموعة من أساليب ابرزها التضخم والتقليص المعتمد للأرباح، تخفيض تقلبات الدخل، التخلص من خسائر السنة الرديئة.

وأوصت الدراسة بتفعيل ركيزة إدارة المخاطر وذلك من خلال انشاء خلية مختصة بدراسة محيط الشركة وتحديد مخاطرها على الأخذ بعين الاعتبار خطر المحاسبة الإبداعية ووضع الاستراتيجية اللازمة لتفادي الوقوع فيه، وتفعيل الاليات الرقابية المختلفة كالمراجعة الداخلية، لجان المراجعة وكذلك المراجعة الخارجية، وذلك انطلاقا من الرقابة الداخلية إلى رقابة مختلف الأجهزة الإدارية.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية.

أ. دراسة " Jaiswall، 2006 ، الهند بعنوان : " تقييم المخزون : المحاسبة الإبداعية تتطلب فاعلية حوكمة الشركات":

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان آثار تغيير طرق تقييم المخزون في إطار المحاسبة الإبداعية على ربحية الشركة، بحيث أكدت أن الاختيار في طرق تسعير المخزون لا يغير من واقع الأحداث الاقتصادية للشركة ولكنه يؤثر على الضرائب من جهة و على قيمة الأرباح المحتجزة من جهة أخرى، ويمتد ذلك التأثير إلى قيمة صافي الدخل و توزيعه على المساهمين في شكل أرباح، وبالتالي تظهر خطورة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير طرق تقييم المخزون تماشيا مع أغراض الإدارة في ذلك.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحسين أداء كلا من لجان المراجعة والمحللين الماليين، بحيث يمكن لكل منهما المتابعة المستمرة للمخزون ومعدل ربحية السهم تفاديا لتقديم انطباع مظلل في تسعير مخزون الشركة عن طريق المحاسبة الإبداعية.

ب. دراسة " Agarwal، 2008، الهند" بعنوان: "العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قوة العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك على أساس مجموعة من العوامل التي رأى الباحث أنه يمكن استخدامها في إطار الحوكمة الجيدة للشركات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث تم توزيع استبانة مكون من 17 سؤال على عينة من 48 محاسب مهني في الهند.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجعة، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، إذ يظهر تأثير كلا منهما بطريقة ايجابية للحد من هذه الممارسات.

كذلك توصلت الدراسة إلى علاقة طردية بين هيكل الديون والمحاسبة الإبداعية فالشركات التي لديها عجز مالي ستلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما أن عامل زيادة المنافسة يؤدي إلى تقليص مشاكل الوكالة بين مجلس الإدارة والمساهمين وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

تنبع أهمية حوكمة المؤسسات من دورها الأساسي في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية من خلال ترسيخ عدد من المبادئ والأسس الاقتصادية في الأسواق والتي تسعى إلى كشف التلاعب والفساد وسوء الإدارة.

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

تكمن أهمية الحوكمة كونها الحجر الأساسي في تحسين وتطوير أداء المؤسسات، ليمتد نظام الحوكمة ويتقاطع مع العديد من المجالات الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية... حيث[1]:

أ. من الناحية الاقتصادية:

تتمثل في تحديد طريقة النشاط الاقتصادي، لها تأثير قوي على تخطيط الأعمال ونشاط الاستثمار وخفض تكاليف المعاملات التي تكمن في تكاليف التنظيم وإدارة الأعمال وتشمل تكاليف المعاملات ما يلي[2]:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل ورأس المال.
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة.
- تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها.
- تكلفة نقل واستيراد وتصدير السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي.

أكبر مشكل تعاني منه المؤسسات سواء أكانت صغيرة أو متوسطة هو التأثر النسبي لارتفاع تكاليف المعاملات لأنها تتضمن عناصر كثيرة هذا ما يؤثر سلبا على حجم هيكل المؤسسات.

ب. **من الناحية القانونية:**

يهتم القانونيون بمبادئ وآليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المنتمية للمؤسسة من حملة الأسهم ، مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، العاملين، المقرضين وأصحاب المصالح.... وغيرهم.

من هذا المنطق فإن التشريعات واللوائح المؤسسة العمل المؤسسة تعد بمثابة العمود الفقري لمبادئ واليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين وقرارات محددة بين الأطراف المنتمية

---

[1] حمزة بولحشيش، المرجع السابق، ص12.

[2] صديقي خضرة، التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة، 31-10-2012، ص07.

للمؤسسة، وتتداخل قواعد حوكمة المؤسسات يعدد من القوانين مثل: قوانين المؤسسات، أسواق المال، البنوك، المحاسبة والمراجعة، المنافسة المشروعة ومنع الاحتكار، قانون الضرائب والعمل.

كما أنها تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة، وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في 2002 بأن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات (Codes of Corporate Gouvernance) تتضمن أسواق المال والمؤسسات.

رغم اختلاف القوانين والأنظمة الأساسية، المرتبطة بحوكمة المؤسسات، إلا أن الأنظمة القانونية تعد عاملا أساسية الضمان تطبيق جيد لقواعد الحوكمة هذا فضلا عن أهمية معايير الإفصاح والشفافية والمراجعة والمحاسبة.

ج. من الناحية المحاسبية والرقابية:

الأمر الذي يفوق أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية: الإفصاح، الشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة، وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة تشريعة جديدة أطلق عليه اسم "Sarbanes Oxley" ينص على أهمية انتهاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوبة، كما يدعو إلى تشكيل لجان من أعضاء مستقلين المتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها[1].

د. أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات:

تتمثل الأهمية بالنسبة للمؤسسات في[2]:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري المؤسسة والمساهمين ومحلس الإدارة؛
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف المؤسسة التي تراعي مصالح المساهمين؛

---

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة المؤسسات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي، الابداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 19 ماي 2011، ص08.

[2] قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير تخصص حوكمة المؤسسات، جامعة تلمسان، 2012، ص35.

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين بالأخص المستثمرين الأجانب التمويل المشاريع التوسعية؛
- تحظى المؤسسات التي تطبق مبادئ حوكمة المؤسسات بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك المبادئ تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في المؤسسات التي تطبق مبادئ الحوكمة بطريقة جيدة قد يقومون بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك المؤسسات.

هـ. أما أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة في المستقبل؛
- الإفصاح عن أداء المؤسسة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه المؤسسات[1].

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة المؤسسات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال تحقيق الأهداف الآتية[2]:

1. محاربة الفساد بكل صوره سواء كان فسادا ماليا أم محاسبيا أم سياسيا؛
2. تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي أو الدولي؛
3. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات المؤسسات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛
4. تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج او السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛
5. زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار من ناحية وتشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية من ناحية أخرى؛
6. تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع

---

[1] بتول محمد نوري، المرجع السابق، ص11.

[2] محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعو الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص16-17

والخدمات التي تتعامل فيها المؤسسة حتى تتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية؛

7. ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة المؤسسة أمام مساهميها مع ضمان وجود المراجعة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا إلى قوائم مالية ختامية على وجود المراجعة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا إلى القوائم المالية الختامية على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة؛
8. ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة ومدى الالتزام بالقانون والإشراف على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛
9. تعميق شفافية الالتزام بالمبادئ والمعايير المتفق عليها وخلق أنظمة للرقابة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والأخلاق السائدة في المجتمع وآدابه ومبادئه[1].

المطلب الثالث: محددات وخصائص حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: محددات حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

لكي تتمكن المؤسسة بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات يجب أن تتوافر مجموعة محددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين[2]:

أولا: المحددات الخارجية:

وهذه المحددات تمثل البيئة والمناخ الذي تعمل من خلاله الشركات التي قد تختلف من دولة الأخرى، وهي عبارة عن:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق الأموال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
- لا وجود نظام مالي جديد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسالمة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات.

---

[1] محمد نور الدين البريم، المرجع السابق، ص17.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص20.

دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال[1].

ثانيا: المحددات الداخلية:

ويقصد بالضوابط الداخلية القواعد والأسس التي تحدد الكيفية التي تتخذ بها القرارات، مع تحديد واضح للدور المنوط بكل من الجمعية العمومية، باعتبارها التنظيم الذي يضم حملة الأسهم، ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية.

كما ينبغي أن تمتد القواعد لكيفية تشكيل واختيار أعضاء مجلس الإدارة وإحلال أعضاء بأخرين جدد، وعلاقة المجلس بكل من الجمعية العمومية والإدارة العليا المسؤولة عن التنفيذ مع إعطاء اهتمام كافي لربط المكافآت الأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بمستوى أداء الشركة.

ويجب أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء كانت داخلية او خارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد فحوكمة المؤسسة ليست سوى جزء من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاق الشركات ويضم على سبيل المثال سياسات الاقتصاد الكلي ودرجة المنافسة في أسواق المنتج وأسواق العوامل الإنتاجية ويعتمد إطار حوكمة الشركات على البيئة التنظيمية والمؤسسية هذا بالإضافة إلى عوامل مثل أخلاقيات الأعمال ومدى ادراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات الذي تعمل فيها الشركة والتي يمكن أيضا أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل.

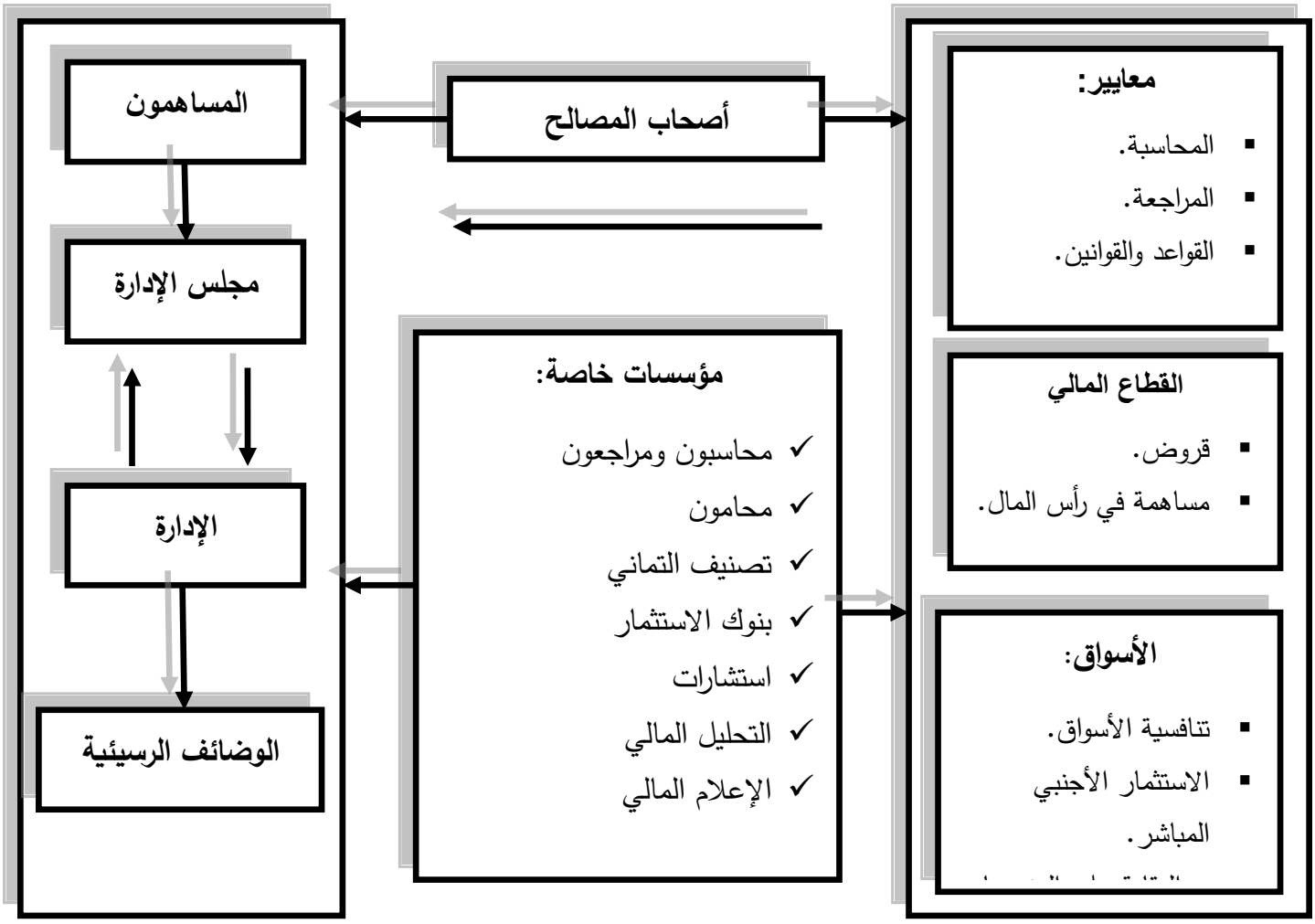
ويمكن حصر حوكمة المؤسسات في الشكل التالي[2]:

---

[1] حفيظ هاجر كلثوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصاية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014، ص16.

[2] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 23-24.

الشكل رقم (02): محددات حوكمة المؤسسات الاقتصادية



المصدر : سمية جرمان، دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، ص16.

الفرع الثاني: خصائص حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

إن حوكمة الشركات بأوسع معنى لها تكون معنية بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وكذا تحقيق التوازن بين أهداف الفرد وأهداف الجماعة، فالإطار العام لحوكمة المؤسسات يشجع على الاستخدام الأكفأ والعادل للموارد حيث تتمحور خصائص حوكمة المؤسسات في ما يلي[1]:

1. **الانضباط:** يعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال[2]:
   - بيانات واضحة للجمهور؛
   - وجود الحافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر أعلى للسهم؛

[1] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص 18.

[2] طارق عبد العال، حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط2، القاهرة، مصر، 2007، ص23.

- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛
- التقدير السليم لحقوق الملكية؛
- التقدير السليم لحقوق الملكية.

2. **الشفافية:** يقصد به تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما تعني العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية تداول المعلومات، كما تتحقق هذه الشفافية من خلال:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛
- نشر التقرير السنوي في موعده؛
- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛
- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- تحديث المعلومات على شبكة الإنترنيت.

3. **الاستقلالية:** ويعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق من خلال:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا؛
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود لجنة لتحديد المكافآت يرأسها عضو إدارة مستقل؛
- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين عن المؤسسة.

4. **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، عن طريق تقديم كشف حساب عن تصرف ما، وتشمل المساءلة جانبيين هما التقييم ثم الثواب أو العقاب، ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه وتتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛
- التحقيق الفوري في حال إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة .

5. **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، تتحقق إذا كانت هناك[1]:

- وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله؛ وجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية؛
- الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة؛
- عدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

6. **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، تتحقق العدالة عن طريق:

- المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة؛
- المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛
- حماية حقوق المساهمين؛
- إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم.

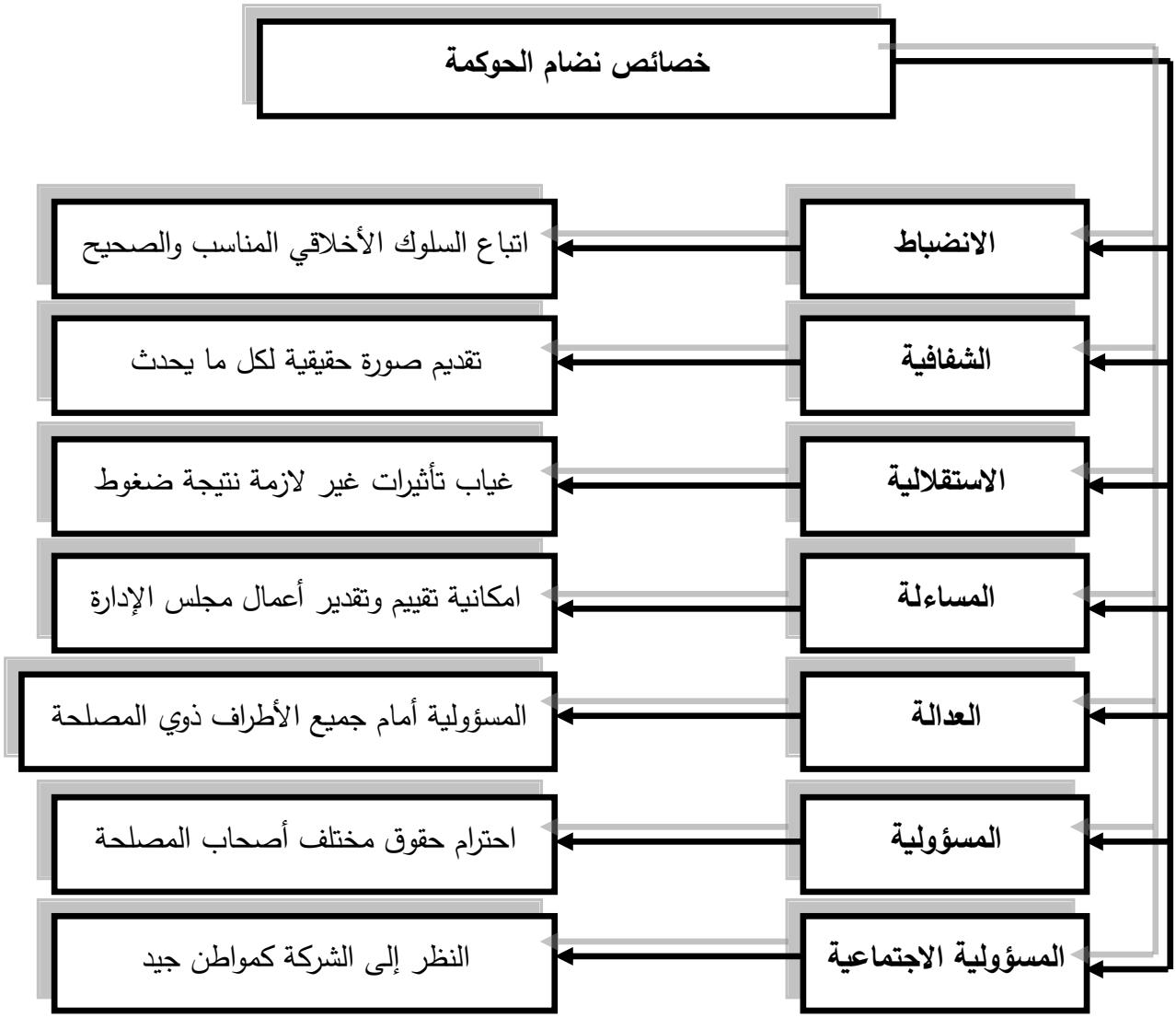
7. **المسؤولية الاجتماعية:** ويقصد به النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد، يتحقق هذا من خلال:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

يتضح أن الشفافية والمساءلة والمصداقية تعد من العوامل المهمة لتفعيل الحوكمة، وتطوير الأطر المؤسسية وتحسين كفاءة أداء الأجهزة الحكومية والخاصة، ما يؤدي في النهاية إلى رفع معدل النمو الاقتصادي، وتفعيل درجة المشاركة لجميع أفراد المجتمع ومؤسساته في صنع القرارات والقوانين، ومراقبة مستوى الأداء.

[1] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص19.

الشكل رقم (03): خصائص حوكمة الشركات.



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص23.

المبحث الثاني: أساسيات الحوكمة.

حوكمة المؤسسات تقوم على مجموعة من المبادئ التي تمثل دعامات أساسية لها، ونظرا لأهميتها حرصت العديد من المؤسسات الدولية الاقتصادية على وضع معايير محددة يتم الالتزام بها والسهر على تطبيقها لتشخيص مفهوم الحوكمة، وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى مبادئ وأساسيات الحوكمة وكذا المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها.

المطلب الأول: مبادئ وركائز الحوكمة.

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ وأساسيات محددة لتطبيقه.

1. مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية:

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في[1]:

أ. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يضيف بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

ب. **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

ج. **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أومن الانتحار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

د. **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

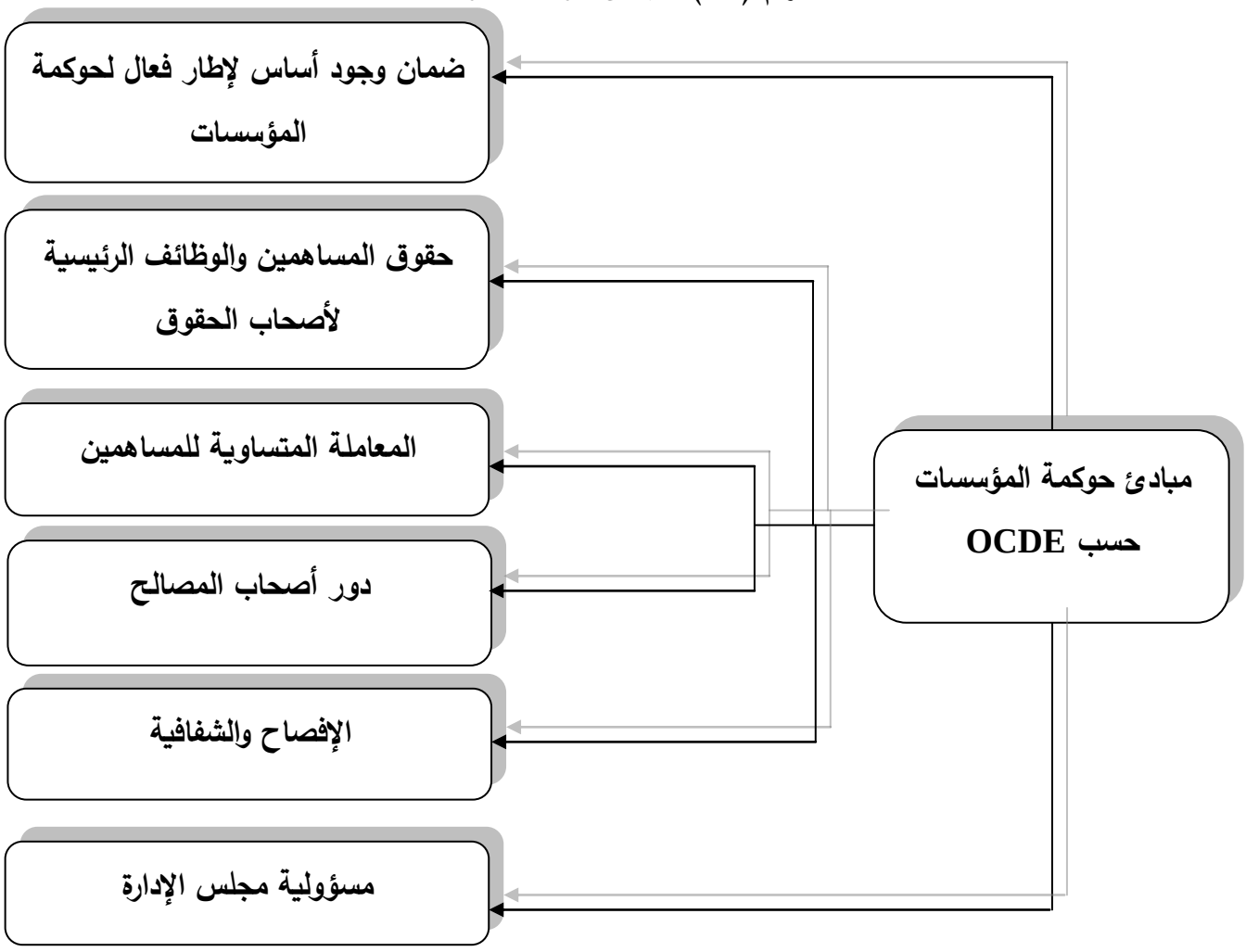
---

[1] OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprises.

هـ. **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارةوالمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

و. **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية. ويمكن اختصار هذه المبادئ في الشكل التالي[1]:

الشكل رقم (04): مبادئ حوكمة المؤسسات



المصدر: حفيظ هاجر كلثوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014، ص25.

[1] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص24.

2. **مبادئ لجنة بازل:** وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية[1]:

أ. قيم المؤسسة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛

ب. إستراتيجية للمؤسسة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

ج. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس الإدارة؛

د. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة و مراجع الحسابات والإدارة العليا؛

هـ. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

و. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛

ز. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛

ح. تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

3. **مبادئ مؤسسة التمويل الدولية:** وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومبادئ عامة تراها أساسية الدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي[2]:

أ. الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛

ب. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيل الجديد؛

ج. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛

---

[1] فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة –دراسة لبعض المؤسسات الصناعية–، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، سطيف، الجزائر، 2011، ص14.

[2] فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، 2005، ص04.

د. القيادة.

- إن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يؤدي إلى تحقيق الأتي[1]:
  - ✓ طمأنة المساهمون على الحصول على عائد استثماراتهم؛
  - ✓ تمكن المساهمون من جعل المديرين يعيلون إليهم بعض الأرباح؛
  - ✓ تأكد للمستثمرين أن المديرون لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة؛
  - ✓ التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة؛

ولهذا يجب أن تتميز مبادئ حوكمة المؤسسات بما يلي[2]:

- ✓ القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات؛
- ✓ أساس العقد الذي تم إبرامه مع المالك، بين الوكيل والمالك (المساهمين)؛
- ✓ ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات النجاح المؤسسة؛
- ✓ القدرة على حماية مصالح المساهمين و الحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال المؤسسة.

إذ أنه لا يمكن تطبيق هذه المبادئ إلا بواسطة آليات حيث أن هذه الأخيرة تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة.

المطلب الثاني: الأطراف المعنية.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد الحوكمة، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد حيث[3]:

أولا: المساهمون.

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

---

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2009، ص34.

[2] المرجع نفسه، ص35.

[3] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص16.

ثانيا: مجلس الإدارة.

وهو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

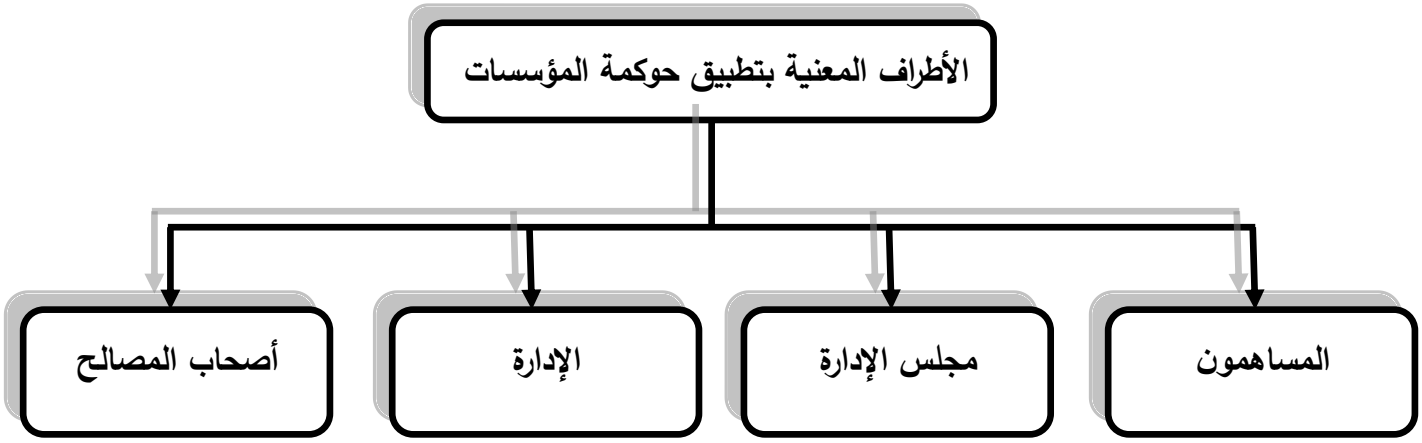
ثالثا: الإدارة.

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة لتحقيق أغراضها، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

رابعا: أصحاب المصالح.

وهم مجموعة من الأطراف فم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء و العمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفون بمقدرة الشركة على الاستمرار[1].

الشكل رقم (05): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات.



المصدر: **من إعداد الطالب.**

[1] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص17.

المبحث الثالث: آليات وأبعاد حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

لآليات حوكمة المؤسسات دور كبير ومهم في تنظيم العمل حيث يختلف تطبيق مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات من اقتصاد إلى آخر رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى الالتزام بمراحل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات وفق الآليات السليمة المتبع لكل مؤسسة، هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث وكذلك مجالات تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والآثار الإيجابية وكذا العواقب الناجمة.

المطلب الأول: آليات الحوكمة.

الفرع الأول: الآليات الداخلية.

يتم تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات من خلال مجموعة من الآليات صنفت إلى داخلية وخارجية حيث تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة التحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية إلى ما يأتي[1]:

1. مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة المؤسسة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للمؤسسة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم بالإشراف المستمر على أداء المؤسسة والإفصاح عن ذلك، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، والميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس وبالتالي فالمجلس هو صاحب القرار النهائي والمسؤولية الكاملة[2].

2. لجنة التدقيق (المراجعة):

إن عملية الإشراف على إعداد البيانات المالية للشركة من الواجبات الأساسية المناطة بلجنة التدقيق الداخلي، إذ تقوم هذه اللجنة بمتابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي تعد من أدوات حوكمة الشركات الداخلية

---

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 34.

[2] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص 28.

المهمة في المؤسسة، وتعتبر صفي الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة المراجعة، فهي لا تندفع نحو الاستغراق في أمور محاسبية ولا تتورط في تغطية أخطاء أحد الأطراف ذات العلاقة، وتلعب لجنة التدقيق دورا رئيسيا في الإشراف والرقابة المالية وتقديم التقارير، وكذا تعمل على تقوية حوكمة الشركة وزيادة الثقة العامة بالمؤسسة .3 وتعتبر استقلالية لجنة التدقيق من أهم التوصيات التي جاءت بها لجنة (Comite Blue Ribbon 1999)، لتحسين فعالية التدقيق الداخلي، ويعتمد نجاح لجنة التدقيق بالدرجة الأولى على الخبرات والخصائص التي يتمتع بها أعضاء اللجنة، والمعرفة المالية، والأكثر من ذلك الاستقلالية[1].

لقد تطورت واجبات ووظائف لجنة التدقيق بالاستجابة إلى التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال، ويمكن تلخيص المسئوليات الرئيسية للجنة التدقيق كأداة مساعدة لفحص وتدقيق مجلس الإدارة كالآتي[2]:

- صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة؛
- استقلالية ونزاهة وتأهيل المدققين الخارجيين؛
- أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة؛
- ملائمة نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛
- مراقبة الالتزام بمتطلبات القوانين واللوائح ودليل السلوك.

وتتضمن الوظائف الهامة الأخرى للجنة التدقيق مايلي:

- فحص مشاكل المحاسبة والتقارير الهامة وفهم أثرها على القوائم المالية؛
- وضع والاحتفاظ عن طريق اجتماعات دورية خطوط مباشرة للاتصال بين مجلس الإدارة والإدارة المالية والمدققين الداخليين والمدققين المستقلين للمؤسسة؛
- دراسة فعالية نظم الرقابة الداخلية للشركة ونطاق فحص المدققين الداخليين والخارجيين للرقابة الداخلية على التقرير المالي؛
- فحص فعالية نظام الرقابة للمؤسسة الخاص بمراقبة سياسات الشركة المرتبطة بالالتزام بالقوانين واللوائح واجبة والأخلاقيات وتعارضت المصالح وفحص سوء السلوك والغش.

وعند أداء واجبات لجنة التدقيق فإنما يجب أن تقوم بإعداد تقرير يتم تضمينه في التقرير السنوي للشركة والذي سيتم تقديمه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين طبقا للقوانين واللوائح واجبة التطبيق والمعايير المحددة.

---

[1] قطاف عقبة، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص57.

[2] مرجع نفسه، ص58.

3. لجنة المكافآت:

هناك احتمال لتضارب المصالح بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة الذين يقررون مكافآتهم بأنفسهم وقد يساعد على حل هذه المشاكل قيام مجلس الإدارة بتعيين لجنة للمرتبات و للمكافآت تتشكل بصفة رئيسية من الأعضاء المستقلين الذين يقومون بوضع توصيات لمجلس الإدارة بشأن مرتبات ومكافآت أعضاء المجلس، ولقد توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بما بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتهما في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فإن Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي[1]:

- تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها؛
- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري؛
- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا؛
- وضع سياسات المزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

4. لجنة التعيينات:

قد يرغب مجلس الإدارة بين حين وآخر في تعيين أعضاء جدد مستقلين بالمجلس، أو تعيين أعضاء مستقلين في لجني التدقيق والمكافآت، ومن الأمور المفيدة التي تضمن حياد عملية الاختيار قيام لجنة التعيينات باقتراح أسماء على مجلس الإدارة خاصة إذا كان الاختيار من لجنة تعيينات تضم أعضاء مستقلين، وتقوم الجهات الرقابية بالطريقة المعتادة بالتصديق على الأسماء التي اقترحتها لجنة التعيينات ووافق عليها مجلس الإدارة، ويمكن لرئيس مجلس الإدارة سواء كان هو نفسه المسؤول التنفيذي الرئيسي أم لا، أن يرأس هذه اللجنة، ومن أجل ضمان موضوعية التعيين فإن أفضل إجراء يمكن إتباعه يتمثل فيما يلي[2]:

- اتخاذ قرار بتعيين أعضاء جدد؛
- وضع وصف وظيفي والإجابة عن جميع الأسئلة بشأن طبيعة ونوع الشخص المطلوب؛

---

[1] محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص134.

[2] محمد حلمي الجيلاني، مرجع سابق، ص138.

- القيام بعملية بحث رسمي أو غير رسمي أو كليهما، وتتضمن عملية البحث النظر في المرشحين المعروفين الأعضاء اللجنة وأعضاء مجلس الإدارة؛
- وضع قائمة مختصرة عن المرشحين المناسبين؛
- الحصول على بيانات عن الجهات التي يمكن الرجوع إليها؛
- عقد مقابلات مع أعضاء مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: الآليات الخارجية.

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، ومن هذه الآليات[1]:

1. منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد آليات المهمة لحوكمة المؤسسات، إذ أن الإدارة إذا لم تقم بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة) إنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. وعليه فإن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تجذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة المؤسسة إذا كانت في حالة إفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا مؤسساتهم إلى الإفلاس أو التصفية[2].

2. الاندماجات والاكتسابات:

مما لاشك فيه أن من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع المؤسسات في أنحاء العالم. وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب الية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

أما في المؤسسات المملوكة للدولة فتشير مؤسسة التعاون الاقتصادي إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه المؤسسات قدرة من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها

---

[1] سمية جرمان، المرجع السابق، ص22.

[2] عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات المملوكة للدولة، متاح على www.nazaha.iq/body.asp/newsarabic اطلع عليه في: 10-02-2022.

قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات[1].

3. المراجعة الخارجية:

تمثل المراجعة الخارجية حجر الزاوية لحوكمة جيدة في المؤسسات إذ يساعد المراجعون الخارجيين المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور المراجع الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة، إذ أن الإشراف ينصب على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد أيضا في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج، السياسات، العمليات والنتائج، والحكمة تحدد الاتجاهات والتحديات التي تواجهها المؤسسة، ولإنجاز كل دور من الأدوار السابقة يستخدم المراجعين الداخليين المراجعة المالية ومراجعة الأداء والتحقق والخدمات الاستشارية.

4. التشريع والقوانين:

أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، وليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes – OxlyAct متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة العامة، وتتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية | وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في المؤسسة[2].

المطلب الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة المؤسسات الاقتصادية.

يختلف تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات من اقتصاد إلى أخر رغم أن هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة المؤسسات من عدمه يتوقف على مدى الالتزام بمراحل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات، وهذا ما سنتطرق له أولا ثم الوصول إلى المعوقات والآثار الجانبية الناجمة عن تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية حيث:

[1] فاتح غلاب، المرجع السابق، ص29.

[2] فاتح غلاب، المرجع السابق، ص29.

أولا: مراحل التطبيق الناجح لمبادئ حوكمة المؤسسات.

مراحل التطبيق الناجح لمبادئ حوكمة المؤسسات لا يمكن تطبيق حوكمة المؤسسات مرة واحدة، بل يستوجب ذلك المرور بعدة مراحل نذكرها كما يلي:

1. رفع مستوى الوعي:

إن أحد أهم التحديات التي تواجه نجاح الحوكمة هو أن مفهوم حوكمة المؤسسات لم يكن موجودا في اللغة المحلية ولذا تتركز المناقشات في الفترة الأولى على تحديد معنى التعبير وعلى محاولة تطبيقه في السياق المحلي وتتركز الجهود الأولية أيضا على جعل الأوساط التجارية والحكومات تدرك فوائد حوكمة المؤسسات[1].

2. وضع القوانين القومية:

ما أن يبرز الوعي في الأوساط التجارية في بلد ما حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال، وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ مؤسسة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات كقاعدة يتم الانطلاق منه، ومن خلال الانطلاق من مثل هذه القاعدة تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي في ما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية.

3. مراقبة التطبيق:

عندما يتم رسميا تبني قانون قومي ما للحوكمة، يجب توضيح مدى تقيد المؤسسات به، ففي الغرب كانت أسواق الأوراق المالية تقليديا ضامنة التقيد بحوكمة المؤسسات من خلال متطلبات الإدراج فيها، ولكن هذه الطريقة كثيرا ما تكون غير كافية خارج الدول الغربية الصناعية وفي الأماكن الأخرى.

4. التدريب على المسؤوليات الجديدة:

بعد أن يتم وضع إطار لحوكمة المؤسسات، تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في المؤسسات التجارية، وأعضاء مجالس الإدارة، وأمناء أسرار المؤسسات وأمثالهم، ويتعين أن يقوم قطاع المؤسسات التجارية بتعليم هؤلاء اللاعبين كيفية أداء أدوارهم.

5. إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة المؤسسات:

تأتي المرحلة الأخيرة في تطور حوكمة المؤسسات في دولة ما عندما يتقبل الوسط التجاري تلك الحوكمة كجزء طبيعي ومفيد من القيام بالأعمال التجارية وعندما تكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والامتثال لمبادئ الحوكمة قد أصبحت ثابتة في مكانها وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص مثل المعاهد القومية للمديرين التأمين التطور المهني المستمر[2].

---

[1] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص33-34.

[2] حفيظ هاجر كلثوم، المرجع السابق، ص35.

ثانيا: معوقات تطبيق مبدأ حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

هناك عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ الحوكمة تنشأ من داخل المؤسسة وأخرى من بيئة المحيط وتتمثل فيما يلي[1]:

1. من داخل بيئة المؤسسة:

عدم الفصل بين الملكية والإدارة، فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة المؤسسات فعالا تحاول أن تبتعد قدر الإمكان في تأسيس مؤسساتها عن المؤسسات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم المؤسسة ولكن من الضروري تمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة عالية في إدارة المؤسسة، وهذا يمكن تقييمه على مستويات متعددة، كمستوى تحصيله العلمي، أو مستوى الخبرة العلمية لذلك يجب على المستثمر أن يتمتع بمعرفة وثقافة عالية للدور الذي تقوم به حوكمة المؤسسات لكي يؤثر ايجابيا على قراره الاستثماري، ويندرج تحت هذه المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها[2]:

- تشكيل مجلس الإدارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة المؤسسة ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس؛
- **أعضاء مجلس الإدارة:** عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم أراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتفهمهم لعمل المؤسسة؛
- **لجان مجلس الإدارة:** وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيحات، ومدى فعاليتهما واستقلاليتهما، وتوفر الأعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

2. من خارج بيئة المؤسسة:

وهو المناخ العام للاستثمار في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المؤسسة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق الحوكمة في المؤسسات وإعطاءها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

---

[1] علي جابر اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص21.

[2] علي جابر اسماعيل، المرجع السابق، ص22.

ثالثا: الآثار الإيجابية الناجمة عن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

إذا تم تفادي وتجنب معوقات تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات تحقق مبادئ الحوكمة العديدة من المزايا المرتبطة بالأداء في المؤسسة، مما يعزز فيها الاستقرار المالي ومن ثم الاستقرار الاقتصادي وبالتالي فهذه الآثار تتمثل في[1]:

- توفير الاطمئنان لدى المستثمرين، وحملة الأسهم نحو تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع ضمان الحفاظ على حقوقهم؛
- مضاعفة القيمة السهمية للمؤسسات وزيادة قدرتها على المنافسة في أسواق المال العالمية، لاسيما في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة؛
- التحقق من كفاءة تطبيق برامج ومشاريع الخصخصة، وحسن توجيهها إلى الاستخدام الأمثل وتجنب أي من حالات الفساد التي قد ترتبط بذلك؛
- توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركاء سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال لاسيما في ظل تزايد سرعة انتقال تدفق رؤوس الأموال؛
- تجنب الانزلاق في مشكلات محاسبية ومالية غير سليمة، وهذا من شأنه تعزيز أنشطة المؤسسات وزيادة استقرارها.

[1] ويلد بن نعمة الهزاع، حوكمة المؤسسات –أهمية تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة وقواعدها–، في المؤسسات والبنوك المالية بدول مجلس التعاون وأثره الايجابي على تنامي الاقتصاد الخليجي، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2009، ص23.

خلاصة الفصل الأول:

ظهر مصطلح حوكمة المؤسسات بعد سلسلة أحداث الفشل التي ضربت أكبر المؤسسات الاقتصادية المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية، بالإضافة إلى الأزمات المالية التي شهدتها أسواق جنوب شرق آسيا، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح – خاصة المساهمين–، كما بذلت المنظمات الدولية العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات بالإضافة إلى سعيها لمساعدة الدول التي تسعى إلى تطبيق هذه المبادئ.

بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر، كما أن تطبيق حوكمة المؤسسات يتطلب نظم وآليات تسير عليها المنظومة المؤسساتية ككل، وتختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة.

الفصل الثاني:
طرق وأساليب الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

جاء دور حوكمة الشركات بعد الانهيارات العديدة التي شهدتها شركات عملاقة في الآونة الأخيرة بسبب نقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، والتلاعب في القوائم المالية، لإظهار المؤسسة في صورة جيدة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، مما ألزم بضرورة معرفة اساليب المحاسبة الابداعية والدور الذي لعبته في الانهيار المالي للمؤسسات، وإيجاد آليات للحد من هذه الظاهرة، هذا كله أدى إلى الاهتمام بحوكمة الشركات التي تفرض نفسها كآلية من آليات الحد من أساليب التلاعب والغش في القوائم المالية، حيث أصبحت الأسواق المالية المطبقة لمبادئ حوكمة محط أنظار المستثمرين لأنهم ليسو على استعداد بان يتحملوا نتائج أساليب المحاسبة الابداعية. لذلك سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أساليب الحوكمة للحد من المحاسبة الابداعية حيث تم تناول الموضوع في ثلاث مباحث حيث:

- **المبحث الأول: ماهية المحاسبة الابداعية.**
- **المبحث الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الابداعية والعوامل المترتبة عن اتباعها.**
- **المبحث الثالث: طرق وآليات الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الابداعية.**

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الابداعية.

أصبحت المحاسبة الإبداعية سمة من سمات المؤسسات التي تتبع سبلا ملتوية في حساب عملياتها، حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة لتضليل مستخدمي القوائم المالية، وقد سميت بهذا الإسم كون الإدارة تلجأ لممارسة أساليب مبتدعة لتحقيق غايات مختلفة، لذا حاولنا في هذا المبحث إبراز أهم الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الابداعية.

أولا: بدايات ظهور المحاسبة الابداعية.

يرجع ظهور المحاسبة الإبداعية إلى ثمانينيات القرن العشرين عندما كان ذلك ضغطا على الشركات الكبرى الإنتاج أرباح ودخول سوق المنافسة الوهمية في كبرى الأسواق المالية العالمية (البورصات) فبالرجوع إلى معظم الأبحاث والدراسات التي تناولت مفهوم المحاسبة الإبداعية أشارت إلى أن مفهوم المحاسبة الإبداعية نشأ مع تطور الثورة الصناعية ونشوء شركات المساهمة ونظرية الوكالة بين الإدارة وباقي الأطراف وبالتالي محاولة الإدارة استخدام الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية لمصلحتها بالدرجة الأولى.

وزاد الاهتمام بهذا المفهوم في الآونة الأخيرة و خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في عملها على الرغم من سلامة الوضع المالي المقدم من قبلها وتصديقها من قبل مكاتب المراجعة ذات السمعة الحسنة آنذاك، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة ENRON وعلاقتها بمكتب المراجعة ARTHUR من أكثر الأمثلة الواقعة الحية على مفهوم المحاسبة الإبداعية IANDEREN[1].

إن المفهوم الحديث للمحاسبة الإبداعية فنجده قد ظهر بشكل رئيسي بواسطة الممارسين الصحفيين) على نشاط السوق وقد جاء اهتمامهم من خلال ملاحظاتهم للسوق وليس من أي نظرية، فقد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل:

التلاعب (Manipulation) والخداع (Deceit) والتحريف (Misrepresentation) كما سماها البعض بالخداع في يد المحاسبة (Accounting Sleight of hand) أو العبث بالدفاتر (Fiddling the books) أو التقارير التجميلية (Cosmetic Reporting).

ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية مثل[2]:

---

[1] سامر دوارة، أثر المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص63.

[2] طارق عبد العال، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص ص 67-68.

- فن طبخ الدفاتر " The art of cookingt the book"؛
- فن حساب أرباحها "The art of computing its profits"؛
- فن عرض الميزانية "The art of presenting abalanc sheet"؛
- أحكام أو فن توفير المال "The provisions of the art of saving money.

ثانيا: تعريف المحاسبة الابداعية.

لقد قدمت عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية نذكر منها مايلي[1]:

- عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها"؛
- كما عرفت على أنها عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة"؛
- وعرفت بأنها" استخدام المعايير المحاسبة بشكل خاص لغرض خداع المستثمرين من خلال تقديم
- ما يتمنون رؤيته"؛
- وعرفت أيضا بأنها" جملة من الإجراءات التي قد تقوم بها أحيانا إدارة الشركة لغرض تحسين دوري في ربحيتها أو مركزها المالي، أو كليهما من خلال استغلال الثغرات الموجودة في أساليب المراجعة الخارجية أو من خلال الاستفادة من تعداد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية. ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي:
  - ممارسات لا أخلاقية و تعد من أشكال الاحتيال؛
  - تعمل على تغيير القيم المحاسبية الفعلية بأخرى غير حقيقية؛
  - تعمل على استغلال الثغرات القانونية لتحسين صورة المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تمارس من طرف أشخاص لهم دراية عالية بالنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية والخبرة الكافية للتلاعب بالمبادئ المحاسبية والنتائج المحققة على مختلف القوائم المالية للشركة، لتغيير الصورة الحقيقية للمؤسسة التحقيق أهداف معينة.

المطلب الثاني: خصائص ومجالات المحاسبة الابداعية.

[1] وئام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، ع01، 2019، ص58.

أولا: خصائص المحاسبة الابداعية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الخصائص التي تميزها، وتتمثل فيما يلي[1]:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسو المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم
- وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة وشائعة؛
- ممارسات والمحاسبة الإبداعية لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية؛
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحامل؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- إعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

ثانيا: مجالات المحاسبة الابداعية.

تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية بما يلي[2]:

- نظام المعلومات المحاسبي؛

---

[1] أحمد محمد علوان الهلباني، ابراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الابداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، ص222.

[2] قاسم محمد عبد الله البعجاج، المحاسبة الابداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 04، ع10، 2014، ص19.

- القياس المحاسبي؛
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات؛
- الاساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية؛
- أساليب التحميل المالي؛
- تطوير البرامج المالية المحاسبية.

ثالثا: أشكال المحاسبة الابداعية.

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها تبعا لرؤية دارسي هذه الظاهرة، ولعل من أبرز الذين درسوا هذه الظاهرة (Mulford وComiskey) في كتاب (Schilit 2002) وفيما يلي عرض لأساليب التلاعب بالحسابات وأشكالها[1]:

1. **المحاسبة النفعية Aggressive Accounting:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
2. **إدارة الدخل Earnings Management:** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.
3. **تلطيف صورة الدخل Income Smoothing:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.
4. **التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفة للقانون.
5. **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية Creative Accounting Practices:** يشير Bambooweb Dictionary إلى إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات

[1] ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص ص 22-23.

الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

المبحث الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الابداعية والعوامل المترتبة عن اتباعها.

لجأت الكثير من إدارات المؤسسات إلى تعديل البيانات المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على صحة ومصداقية تلك البيانات وحدوث أخطار مستقبلية على المؤسسة، وهذا ما سوف نتطرق إليه.

المطلب الأول: العوامل والأسباب المساعدة في ظهور المحاسبة الابداعية.

أولا: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

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

1. **حرية اختيار المبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغبتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة، ومثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح لمؤسسات أن تختار مابين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع؛
2. **حرية التقديرات المحاسبية:** التقدير المحاسبي هو مبلغ تقريبي لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن إعادة بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير الحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقا؛
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 للوحدة الاقتصادية، وإذا 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؛
4. تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة و سياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية؛
5. **القيود المزيفة المحاسبية:** وهي تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية و نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية؛

[1] فاطمة الزهراء موس وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، مجلد 1، ع1، 2017، ص368.

6. القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن أن توظف لإعطاء صورة و انطباع جيدين عن الحسابات.

ثانيا: الأسباب.

يرجع الاعتماد على المحاسبة الإبداعية إلى[1]:

- لا يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة المسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر؛
- الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة بالشكل أو المضمون؛
- الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي؛
- الحاجة إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي؛
- اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الابداعية.

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في القوائم المالية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

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

[1] زينب قبال، حياة ديفني، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016، ص ص 25-26.

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها من خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة. تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن الإدارة 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 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[1].

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.

---

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص40.

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها اتجاه 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]:

1. 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 المشترات إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2. 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.

3. 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.

4. النقدية.

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

5. 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.

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص41.

6. الاستثمارات طويلة الأجل.

تتغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

7. 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.

8. المطلوبات المتداولة.

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

9. المطلوبات طويلة الأجل.

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

10.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.

11.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.

ثالثا: 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 والدارسين 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:

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

02.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.

03.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 أنها 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 نتيجة عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

04.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.

رابعا: 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 Basis Accrual 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].

المطلب الثالث: المخاطر المترتبة.

على الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية وتحقيق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أن الأساليب المستخدمة فيها (مثل التقديرات المحاسبية والتغيرات المحاسبية الاختيارية البديلة) لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصانا إلى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمرا

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص44.

غير مقبول أخلاقيا ويؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم ويؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي[1]:

1. فجوة الثقة والمصداقية في التقرير المالي.

تتضمن المعلومات المحاسبية التي تتعرض للتحريف (زيادة أو نقصان) صورية في الايرادات والأرباح وبالتالي تتأثر قيمة ربحية السهم العادي مما يفقد المعلومات المحاسبية اهم مقوماتها مثل التمثيل الصادق والموضوعية والمصداقية.

2. سوء توزيع الموارد.

تعتمد القرارات الاستثمارية على العائد المتوقع تحقيقه جراء الاستثمار والذي يعتمد بدوره على توقعات النمو المستقبلية للشركة والطلب على منتجاتها.

3. انخفاض قيمة المنشأة في السوق.

بسبب الأثر السلبي طويل الأجل الناجم عن ممارسات الإدارة مثل تعجيل الإيرادات والذي قد تكون تكلفة الفرصة البديلة لو غير منصفة كالبيع بأسعار منخفضة قبل إعداد القوائم مباشرة لتعظيم المبيعات رغم وجود فرصة أفضل للبيع ولكن بعد تاريخ إعداد القوائم، كذلك تأخير المصروفات الاختيارية كالصيانة وحوافز الإنتاج ومصروفات التدريب والتطوير والتي يمكن أن تؤدي لخسارة إنتاجية.

4. تلاشي المعايير الأخلاقية.

حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمنشأة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم أخر. وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرا زلقا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية.

5. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.

لا تتم ممارسة المحاسبة الابداعية على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية. فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات،

[1] كمال أحمد يوسف، كفاح صلاح ابراهيم، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الابداعية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، مجلد 05، ع20، 2016، ص37.

أو تجنب انتقاد الأداء السيء. ومن أهم المخاطر في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

6. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية.

في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة "Co & W.R. Grace" وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها. والسبب في ذلك أن الشركة بين عام 1990 و1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطيات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عام 1993 و1995 قامت بإعادة الاحتياطيات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة.

وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفة جدا للشركة. فخلال السنوات الخمسة الماضية فقدت الشركات التي أعادت احتساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية خلال الثلاثة أيام التالية لإعلانها عن إعادة إعداد قوائمها المالية[1].

[1] سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعى الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد45، ع02، 2008، ص ص 18-19.

المبحث الثالث: طرق وآليات الحوكمة للحد من تأثير المحاسبة الابداعية.

من خلال ما تم التطرق اليه من مفاهيم للمحاسبة الإبداعية وأساليبها وسبب ظهورها يتضح لنا أنه مهما اختلفت تسمية الإجراءات الخفية للتلاعب في القوائم المالية فهدفها واحد وهو استغلال الثغرات في السياسات المحاسبية في سبيل إظهار بيانات القوائم المالية على غير حقيقتها وخدمة مصالح جهة أو خدمة مصالح شخصية على حساب المصالح الأخرى.

وبما أن حوكمة الشركات هي آليات من شأنها أن تحد من هذه الممارسات اللا أخلاقية من خلال جملة من الأساليب الرقابية، وهذا ما سنتفرغ إليه.

المطلب الأول: دور آليات الحوكمة في الحد من المحاسبة الابداعية.

سينقسم هذا المطلب إلى آليتين للحوكمة حيث:

أولا: مجلس الإدارة.

01.تعريف مجلس الادارة:

هو أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، ويعتبر مجلس الإدارة أكثر آليات الحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحوكمة، فالوظيفة الأساسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية وسلطة اتخاذ القرار، ويكون مجلس الإدارة مسؤولا بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة.

02.دور مجلس الادارة:

نتيجة للثروة الصناعية التي حدثت في القرن السابع عشر، وما أفرزته من منافسة كبيرة بين الشركات، وكذلك انفصال الملكية عن الإدارة، أصبح من الضرورة إيجاد الجهات التي تتولى مهمة الرقابة والإشراف على الوكلاء (المديرين) من قبل الموكلين (الملاك)، ويعتبر مجلس الإدارة واستنادا إلى نظرية الوكالة، من أهم الجهات التي تتولى هذه العملية، وليكون مجلس الإدارة فعالا أوضحت مبادئ حوكمة الشركات الدولية، والعديد من لوائح حوكمة الشركات على نواح لابد من الالتزام بها عند تكليف مجلس الإدارة، ويمكن تلخيصها في العناصر الأتية[1]:

- أن يحدد النظام الأساسي للشركة عدد أعضاء مجلس الإدارة، على أن لا يقل عن ثلاثة، ولا يزيد عن أحد عشر.

[1] لخضر جبلاحي، فارس عمرون، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص 30.

- أن تعين الجمعية العامة أعضاء مجلس الإدارة للمدة النصوص عليها في النظام الأساسي للشركة، بشرط ألا يتجاوز ثلاث سنوات، ويجوز إعادة تعيين أعضاء مجلس الإدارة مالم ينص النظام الأساسي للشركة على غير ذلك.
- أن تكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، ويحظر الجميع في تنصيب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي في الشركة، مثل منصب العضو المنتدب أو الرئيس التنفيذي أو المدير العام.
- ألا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن عضوين، أو ثلث أعضاء المجلس أيهما أكثر.
- أن يبين النظام الأساسي للشركة كيفية انتهاء عضوية المجلس، وأنه يجوز للجمعية العامة في أي وقت عزل جميع أعضاء مجلس الإدارة أو بعضهم، وعند انتهاء عضوية أحد أعضاء المجلس الإدارة بأي من طرق الانتهاء العضوية، يجب على الشركة أن تخطر هيئة سوق المال وسوق الأوراق المالية المسجلة أسهمها به فورا مع بيان الأسباب التي دعت لذلك.
- أن لا يشغل العضو عضوية مجلس إدارة أكثر من خمس شركات مساهمة في آن واحد.
- لا يجوز للشخص ذي الصفة الاعتبارية الذي يحق له بحسب النظام الأساسي للشركة بتعيين ممثلين له في مجلس الإدارة التصويت على اختيار الآخرين في مجلس الادارة وفيما يتعلق بعلاقة مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن مجلس الإدارة يتميز بمجموعة من الخصائص التي تجعل منه أداة رقابية فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هذه الخصائص يمكن عرضها في النقاط التالية[1]:

1. علاقة هيكل الملكية بممارسات المحاسبة الإبداعية.

تساعد ملكية أعضاء مجلس الإدارة الأسهم الشركة في تخفيض تضارب المصالح بين الملاك وبين المديرين، وكلما زادت ملكية أعضاء مجلس الإدارة الاسهم الشركة أدى ذلك إلى تحسين في الإدارة الشركة من خلال تخفيض تكلفة الوكالة، وفيما يتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن ملكية أعضاء مجلس الإدارة الأسهم الشركة من المتوقع أن تؤدي إلى تخفيض الحافز الموجود لديهم للإفصاح عن الأرباح بما ينسجم ومصالحهم الخاصة، وبالتالي فإننا نستخلص ما يلي[2]:

- الشركات التي تكون فيها هياكل الملكية مشتتة بين عدد كبير من الملاك، كل منهم يمتلك عددا محدودا من أسهم رأس مال الشركة يكون المدراء فيها في وضع يسمح لهم باستخدام الطرق والأساليب والوسائل

---

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص11.

[2] شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2016، ص33.

التي تمكنهم من تحقيق مصالحهم نظرا لعدم وجود حافز لدى المساهمين لمراقبة أنشطة الشركة عن قرب من جهة، بالإضافة إلى ضعف مشاركة المساهمين في قرارات أو سياسات الإدارة من جهة أخرى.

- الشركات التي تتصف بهياكل ملكية مركزة، أو شركات القطاع العام، فهي تخضع للمراقبة والمتابعة من طرف المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية، وذلك بحكم امتلاكهم القوة والحافز على مراقبة الإدارة عن كثب مما يحد من حرية المدراء في ممارسة المحاسبة الإبداعية.

2. علاقة حجم مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الابداعية.

يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة عاملا هاما في فعالية مجلس الإدارة، ولكن الدراسات التي تناولت حجم مجلس الإدارة لم تقدم دليلا واضحا حول العلاقة بين حجم المجلس وبين فعاليته في الرقابة، حيث ترى بعض الدراسات أن مجلس الإدارة الأكبر حجما أقل فعالية، وأخرى تشير إلى أن مجلس إدارة كبير الحجم يقدم منفعة للشركة من خلال تنوع خبرات أعضائه وقدرتهم على التعامل مع البيئة بشكل أفضل.

3. علاقة استقلالية مجلس الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

تلعب استقلالية مجلس الإدارة دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين الملاك وبين المديرين، وتعتبر استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز من قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح الملاك، وهناك ثلاث خصائص رئيسية يمكن الاعتماد عليها للوقوف على استقلالية مجلس الإدارة وهي[1]:

- أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (مديرين تنفيذيين).
- أن يتم فصل الأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.
- وجود لجنة تعيين او ترشيح للوظائف مستقلة تابعة للإدارة التنفيذية

تعتبر استقلالية مجلس الإدارة من المزايا التي تفضلهم عن الأعضاء الآخرين، حيث أن أعضاء المجلس غير المستقلين تتوفر لديهم القدرة على التصرف وفق مصالحهم بطريق المحاسبة الإبداعية الا أن أعضاء الإدارة الذين لا يشغلون وظائف تنفيذية يسعون إلى تحسين سمعتهم فيما يتعلق بقدرتهم وخبرتهم في الرقابة على القرارات الإدارية والرقابة بشكل عام.

[1] أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باجي مختار، الجزائر، 2014، ص ص 251-247.

ثانيا: دور لجنة المراجعة.

إن قيام لجنة المراجعة بمهامها ينحصر في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامها بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المراجعين الداخليين الخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من دولة إلى أخرى، وقد تتنوع على أساس نوع ودرجة تعقيد حجم الأعمال، وقد استقر رأي معظم الكتاب وأسفرت الممارسة العملية عن أن المهام الرئيسة للجنة المراجعة تكمن في أربعة مجالات أساسية هي الآتية:

- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها؛
- دعم وظيفة المراجعة الخارجية؛
- دعم وظيفة المراجعة الداخلية؛
- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

إضافة الى:

- دعم حوكمة الشركات؛
- إدارة المخاطر في الشركات.

وفيما يلي اهم النشاطات التي تمارسها لجنة المراجعة، والتي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لكل مهمة من مهامها على حدة وفق الآتي:

1. الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.

تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي التالية[1]:

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية التعريف أثرها في التقارير المالية.
- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.

[1] محمد البشير جلول، دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016، ص12.

- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناءا على رأي مراجع الحسابات الخارجي.
- مناقشة التقارير المالية السنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

2. دعم وظيفة المراجعة الخارجية.

تؤدي لجنة المراجعة دورا مهما في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في[1]:

- ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة.
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي.
- مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.
- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
- تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياتها.
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.
- مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

3. دعم وظيفة المراجعة الداخلية.

يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية، وزيادة فعالية لجنة المراجعة. ولذلك يمكن تعريف النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي[2]:

- فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها.
- فحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها.
- فحص نتائج المراجعة الداخلية.
- تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية.
- المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.

---

[1] أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 264.

[2] سمية جرمان، مرجع سابق، ص51.

- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم المراجعة الداخلية وتعويضاتهم.
- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم المراجعة الداخلية في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الاستراتيجية ومخاطر الأعمال.
- على لجنة المراجعة أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية الأداء المراجعة الداخلية؟

4. دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريداوي وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية، وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبين من أهم النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة اتجاه الرقابة الداخلية:

- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، وان دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.
- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

5. دعم آليات حوكمة الشركات.

أصدرت مؤخرا العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والتي يعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية مما يزيد في ثقة المستثمرين بتلك القوائم، وذلك من خلال قيام لجان المراجعة بالنشاطات الآتية[1]:

- الرقابة على أعمال الشركة.
- الحد من إساءة استخدام مجلس الإدارة السلطاته.
- تقييم قرارات مجلس الإدارة جميعها.

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص52

- مشاركة المساهمين في الرقابة على الإدارة.
- الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية ومناقشة نتائجها.
- أن تكون التقارير المالية على مستوى عال من الإفصاح والشفافية والملائمة لمستخدميها.
- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح ينتج عنه قيام الشركة بعقد صفقات أو عقود مع أطراف ذوي العلاقة.

6. إدارة المخاطر في الشركات

فضلا عن النشاطات السابقة التي تقوم بها لجان المراجعة فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة؛ وذلك من خلال النقاط الآتية[1]:

- الإشراف على إدارة المخاطر.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة.
- تقدير مخاطر الاحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة.
- المساهمة في فهم المخاطر الاستثمار الفرص وتخفيف حالة عدم التأكد.
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.
- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بما فيها المخاطر الخارجية.

المطلب الثاني: دور المدقق في الحد من المحاسبة الابداعية.

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، إذن فالعرف السائد في مزاولة المهنة تقتضي من مراقب الحسابات الدقة في العمل وعدم اعتماد أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أية منشأة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتق مراقب الحسابات مسؤولية تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار ملائمة وكفايتها. وحتى يتفادى مراقب الحسابات المسؤولية فإن عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من المنشأة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم

[1] رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، ع02، 2010، ص102.

الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار دقة الإجراءات الموضوعية وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا. وعلى هذا الأساس يمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها مراقب الحسابات هما[1]:

- وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية.
- عدم اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء.

الفرع الأول: إجراءات المراجعة لطرق المحاسبة الإبداعية.

إن عملية مراجعة وتدقيق التقارير المالية من آثار المحاسبة الإبداعية تتضمن التدقيق في العديد من بنود كل قائمة مالية هذه الإجراءات هي كالتالي:

أولا: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل.

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أوكليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتساب كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وسنعرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها.

1. **رقم المبيعات.**

- **الهدف:** تهدف الادارة بممارستها الأساليب المحاسبة الابداعية لتحسين 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.

2. **تكلفة البضاعة المباعة.**

- **الهدف:** تهدف الادارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.
- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية:

3. **مصروفات التشغيل.**

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** رسملة مصروفات إيراديه لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة.

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

- **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.

4. نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** عدم الافصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة.
- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.
- **إجراءات المدقق المضادة:** تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

5. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.
- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عمليات التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.
- **إجراءات المدقق المضادة:** استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ثانيا: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الاساليب الممارسة 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 معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها وسنبين أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها[1]:

1. النقدية.

إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الافصاح عن بنود النقدية المقيدة.

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين في نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2. الإستثمارات المتداولة.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة.

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص55.

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.
إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3. الذمم المدينة.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.
- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادة بغرض التحسين في نسب السيولة.
- **إجراءات المدقق المضادة:** طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

4. المخزون السلعي.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة.
- **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.

5. الاستثمارات طويلة الأجل.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا الى طريقة حقوق الملكية.
- **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 المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

6. الأصول طويلة الأجل.

- **اجراءات المحاسبة الإبداعية:** تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها.
- **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.

7. الأصول غير الملموسة.

- **إجراءات المحاسبة الإبداعية:** المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة.
- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة 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.

8. المطلوبات المتداولة.

- **اجراءات المحاسبة الإبداعية:** عدم إدراج إقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن 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.

9. المطلوبات طويلة الأجل.

- **اجراءات المحاسبة الإبداعية:** الحصول قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير 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.

10.حقوق المساهمين.

- **اجراءات المحاسبة الإبداعية:** اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة.
- **الهدف:** هدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشاة 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.

11.الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة.

- **اجراءات المحاسبة الإبداعية:** إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل: إثبات ايراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه.

- **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[1].

ثالثا: الإجراءات العامة.

- إن إثبات العمليات الوهمية (غير الحقيقية): يستطيع المراجع معالجتها من خلال تطبيق مفهوم البحث عن جوهر العملية وليس ظاهرها أي إثبات المنفعة الاقتصادية من كل عملية وليس تحديد شكلها القانوني هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي.
- إن عملية التنبؤ أو استخدام الحكم الشخصي تكون نسبة الخطأ عالية جدا وعليه يمكن ضبط حالة سوء استخدام الحكم بطريقتين:

01.الطريقة القانونية: أي عمل اللجان المحاسبية الدولية من وضع قواعد تحد من استخدام الرأي الشخصي.

02.الالتزام بحالة المطابقة والثبات: أي يعني أن الشركة التي تستخدم طريقة قياس معينة نتيجة للظروف التي تحيطها عليها الالتزام بهذه الطريقة للسنوات اللاحقة مادامت الظروف لم تتغير. ويلعب المراجع دورا مهما في هذا الجانب إذ يقع على عاتقه عملية تحديد مدى الاستفادة من السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة وعليه أن يتأكد أن عملية التقدير والتخمين مبني على أسس موضوعية وقانونية وليست عملية عشوائية.

أما ما يخص التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية فإن على المراجع التأكد من تاريخ عملية صرف العملات والتأكد من سعر صرف العملات الأجنبية والتأكد من سعر السوق للأوراق الأجنبية في تلك الفترة من خلال مراجعة النشرات الاقتصادية الدورية الصادرة عن الأسواق المالية.

- إن الإرادات العرضية هي الإيرادات التي تحدث بسبب ظروف طارئة أي إيرادات غير متكررة لا تخص طبيعة أعمال الشركة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر بمعزل عن الإرادات الجارية التي تخص طبيعة عمل الشركة فعلى المراجع أن يحتسب الربح التشغيلي بعد استبعاد الإيرادات العرضية وإظهار الربح التشغيلي بقيمته الحقيقية.
- العمل على التقليل من الاختيار ين الطرق المحاسبية عن طريق التقليل من الطرق المحاسبية المسموح استخدامها في التطبيقات العملية أو من خلال تحديد الظروف التي تستخدم فيها كل طريقة. بمعنى يقع على عاتق المراجع الخارجي التأكد من المطابقة في استخدام المحاسبة فالشركة التي تستخدم طريقة معينة لتصل نتيجة أعمالها إلى مستوى ترغب فيه عليها أن تواصل استخدام هذه الطريقة في السنوات

[1] ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 65.

القادمة حتى وان كانت درجة الاستفادة من هذه الطريقة المحاسبية لا تحقق الهدف المرغوب فيه، وان على المراجع الوقوف على عملية التغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى كالتغيير في طريقة من Fifo إلى Lifo مثلا في تقييم المخزون وتوضيح مدى تأثير هذا التغيير على البيانات المالية.

- إن التلاعب في توقيت العمليات المحاسبية بما يتلاءم مع مصالح الإدارة أمر في غاية الأهمية إلا أنه يمكن السيطرة على هذه العملية من خلال إجراء عمليات إعادة التقييم للبنود المحاسبية واحتساب الربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق في تقييم هذه البنود في كل سنة حالة حدوثها فمثلا مجلس المعايير البريطانية يوصي بضرورة استخدام إعادة التقييمات بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في إثبات المعاملات المحاسبية، ويجب الإشارة هنا إلى عملية إعادة التقييم للبنود المحاسبية تجرى في حالات معينة خصوصا في حالات التغير العام في مستوى الأسعار السوقية أو عندما يراود المراجع نوعا من الشك في تصنيف بعض الاستثمارات المالية مثلا[1].

[1] سمية جرمان، مرجع سابق، ص54.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما تم طرحه في هذا الفصل فقد تطرقنا إلى ماهية المحاسبة الإبداعية التي إذا نظرنا اليها من الجانب الإيجابي بإيجاد حلول وإجراءات محاسبية من شأنها أن تساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة وتسهيل تسيير الحياة الاقتصادية، أما من الناحية السلبية فهي اتباع الحيل وأساليب الخداع والتلاعب المالي من خلال الاطلاع على القواعد والقوانين واستخدامها من أجل الخداع والتي هي موضوع الدراسة ولهذا كان ولابد من تفعيل دور الحوكمة من خلال آلياتها الداخلية والخارجية للحد من التلاعب المالي والفساد في المؤسسات الاقتصادية.

الجانب التطبيقي:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

من أجل تقديم صورة صحيحة وواضحة عن الموضوع توجب القيام بدراسة تطبيقية، وقد وقع الاختيار على شركة الإسمنت – تبسة– وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور آليات الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية على مستوى المؤسسة، وستكون محاولة تجسيد ما تم دراسته نظريا من خلال معرفة أهم التغيرات على مستوى المؤسسة، والإجابات على تساؤلات الدراسة واختبار صحة فرضياتها من خلال الإجابة على مشكلة الدراسة.

وسيتم التطرق إلى التعريف بالشركة محل الدراسة والتعريف بأهدافها وأهميتها إضافة شرح هيكلها التنظيمي، كما تم توضيح مختلف مراحل إعداد الاستبيان وكيفية اختيار مجتمع الدراسة بالإضافة إلى اعرض وتحليل إجابات أفرادها، وفي الأخير يتم اختبار فرضيات الدراسة للتوصل إلى نتائج التي يمكن الخروج بها من هذا البحث وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول: التحضير للدراسة الميدانية وتنفيذها.**
- **المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.**

المبحث الأول: التحضير للدراسة الميدانية وتنفيذها.

تعتبر مؤسسة الإسمنت من المؤسسات العمومية الإقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته الشرق والغرب، وتعمل على إنتاج منتج بالمواصفات الدولية، سنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بمؤسسة الإسمنت –تبسة– وعرض كيفية تنظيمها والهيئات التي تشرف على تسييرها، والتطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، ودوافع ومبررات اختيار مؤسسة الإسمنت محلا للدراسة.

المطلب الأول: تقديم شركة إسمنت تبسة ومجال أنشطتها وأهدافها.

أولا: التعريف بالشركة.

شركة إسمنت تبسة هي شركة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق والغرب، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم شركة الإسمنت ومشتقاته للشرق (مصنع الماء الأبيض)، ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها براس مال اجتماعي مقدر بـ 800.000.000 دج أين قسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج وكانت المساهمات من رأس المال الاجتماعي الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي:

- ERCE مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق بـ: 1200 سهم أي بنسبة 60%؛
- ERCD مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب بـ: 400 سهم أي بنسبة 20%؛
- ERDE مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشلف بـ: 400 سهم أي بنسبة 20%.

بينما الباقي كان على شكل قرض من BAD البنك الخارجي الجزائري.

للإشارة فإن مشروع إنجاز هذه المؤسسة هو أحد برامج المخطط الرباعي الرابع (80/67) للتنمية والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء.

01.التعريف بالمصنع:

يقع مصنع الإسمنت –تبسة– بدائرة الماء الأبيض، يشغل مساحة 32 هكتار، حيث يتكون من سلسلة إنتاجية قدرها 525 ألف طن يوميا من الاسمنت والمصنع مجهز بتكنولوجيا حديثة، ومعدات ونظم المراقبة، التشغيل، الصيانة، التسيير، ومجهز بحاسوب يوفر قيادة أوتوماتيكية، كما يتوفر على تجهيزات إنتاج موزعة ومتسلسلة ومتماشية وفقا للطبيعة الإنتاجية.

ملاحظة: تجدر الإشارة إلى أن مدة إنجاز المصنع هي حوالي 67 شهرا أي خمس سنوات و7 أشهر من يوم البناء 25/02/1990 إلى غاية 11/02/1995 تاريخ نهاية الأشغال، وكانت انطلاقة المشروع كالتالي:

- 11-01-1994 تاريخ إشعال الفرن؛
- 14-10-1994 تاريخ الحصول على أول كلنكار؛

- 16-10-1994 تاريخ الحصول على مادة الإسمنت لأول مرة؛
- 12-03-1995 تاريخ توزيع أول كمية من مادة الإسمنت.

ثانيا: الشركات التقنية المشاركة في إنشاء هذا المصنع.

وقد ساهم في إنشاء هذا المصنع المؤسسات التالية:

- FLS هي شركة متعددة الجنسيات دانمركية، إسبانية، قامت بدراسة تقنية لإنجاز وكذا تموينه بالسلع والمعدات اللازمة، إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب وتسيير الأجهزة الميكانيكية والكهربائية؛
- MGC هي مؤسسة فرنسية تكفلت بالتركيب الكهربائي؛
- COSIDER هي مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال الهندسة المعمارية؛
- BATIMETAL والتي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات وورشات الميكانيك؛
- SONELGAZ والتي تكفلت بتزويد المصنع بالغاز الطبيعي والكهرباء حيث أن الغاز الطبيعي يمول عن طريق الخط الجزائري الإيطالي؛
- ETURAT والتي تكفلت بعملية التزويد بالماء بقوة ضخ 16 لتر على الثانية.

ثالثا: أهمية الشركة.

من أهميتها في أن صناعة الإسمنت محليا تحد من تدفق العملة الصعبة التي تخصص لتغطية وعلى هذه المادة، حيث وصل الجزء المستورد منها مسنة 1985 إلى 8.5 مليون طن، بينما كان تاج الوطني 6 مليون طن بنسبة 45% وتبقى 55% منها مستوردة، أما سنة 1995 أعطى الإنتاج ونسبة 90% وبقيت فقط 10% منها مستوردة ومنه نستنتج أن مصنع الإسمنت الماء الأبيض ساهم في تغطية الطلب بالإنتاج المحلي، بالإضافة إلى أنه يساهم بشكل كبير في امتصاص البطالة وتوفير مناصب الشغل.

رابعا: أهداف الشركة.

تمثل أهداف الشركة كما جاء في الوثائق القانونية ما يلي:

إن شركة الاسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية الخاصة والمرتبطة ارتباطا مباشرة وغير مباشر بمادة الإسمنت إلى جانب ذلك هناك أهداف أخرى ظاهرة وضمنية نجملها فيما يلي:

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل؛
- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي؛
- إنتاج منتج بالمواصفات الدولية يسمح بالمنافسة.

خامسا: إمكانية الشركة.

الإمكانيات المادية ونجملها كالآتي:

حيازة الشركة على ثلاثة مقالع:

- مقلع الحجر الكلسي ويحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الكلس؛
- المقلع الطيني ويحتوي كاحتياطي على 33200 طن من الطين؛
- مقلع الرمل ويحتوي على 9 ملايين طن كاحتياطي.

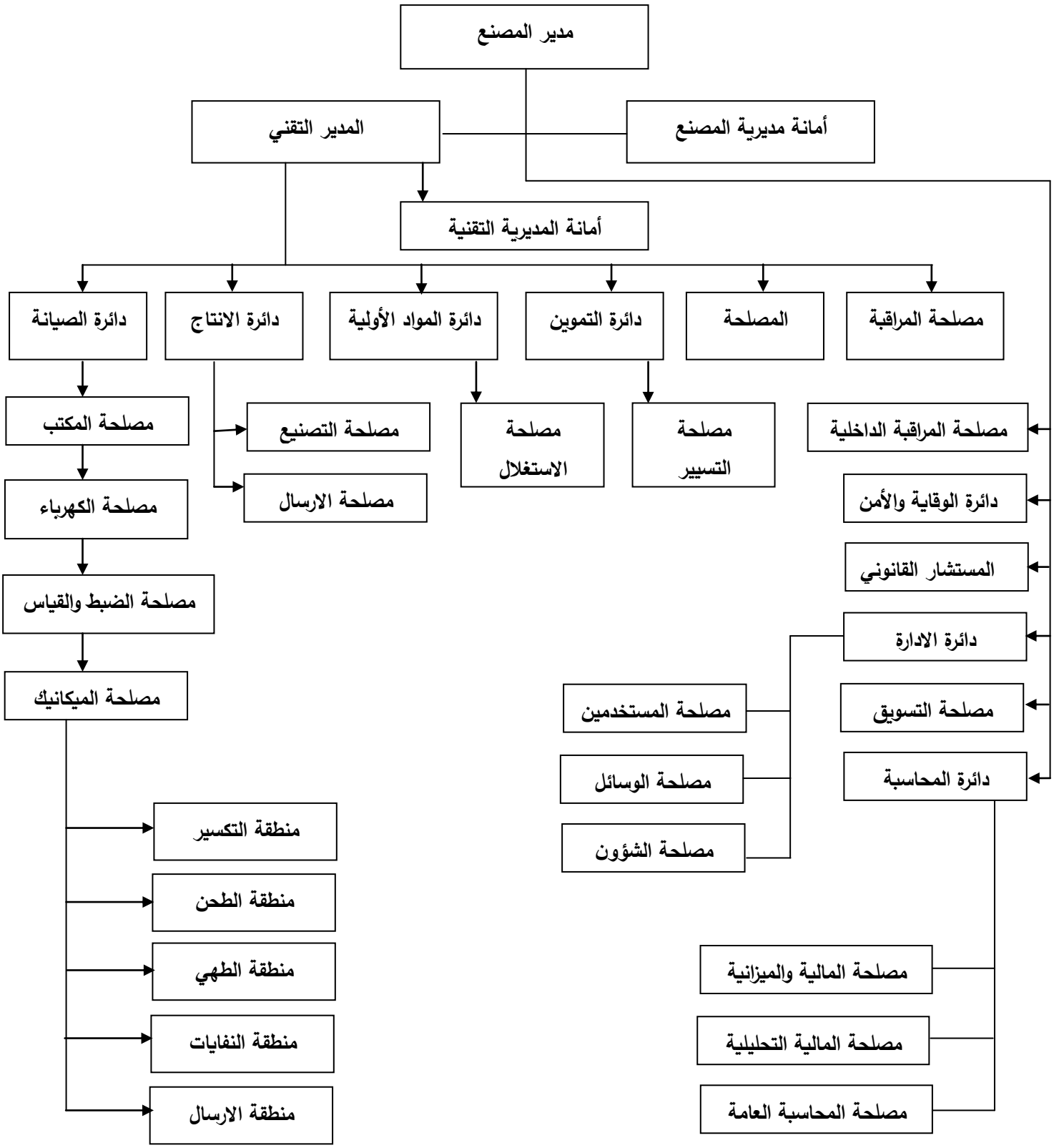
وتعتبر هذه المقالع المصادر الأولية لصناعة الإسمنت بالإضافة إلى:

- مادة الجبس وتستخرج من وحدة بئر العاتر؛
- الحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة.

سادسا: الهيكل التنظيمي للشركة (مصنع الإسمنت الماء الأبيض –تبسة–).

لشركة اسمنت تبسة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية هيكلا تنظيميا يعمل على تقسيم الوظائف والمهام الموكلة لكل قسم من أقسامه، حيث أن الهيكل التنظيمي داخل الشركة يحدد بدقة العلاقات الإدارية والوظيفية بين الأقسام والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (06): الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت الماء الأبيض – تبسة-.



المصدر: بناءا على معلومات مقدمة من الشركة.

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت –تبسة– من:

- **مدير المصنع:** وهو رئيس مديرية المصنع حيث يشرف على مختلف الأقسام والمصالح في المصنع، من بين وظائف هذا القسم، تنظيم، تطوير، مراقبة سير العمليات، وهي تابعة مباشرة للمدير العام؛

المدير التقني يراس هذا المسؤول مصلحة مراقبة الفرعية، المصلحة الإعلامية، دائرة التموين، دائرة المواد الأولية، دائرة الإنتاج، دائرة الصيانة،

حيث أن كل قسم من الأقسام المذكورة أعلاه تقم بدورها إلى مصالح توضح في الشكل السابق.

- **دائرة التموين:** تتفرع منها مصلحة المشتريات حيث تعني بتوفير كل الاحتياجات الخاصة بدوائر الإنتاج والصيانة.... الخ، بالإضافة إلى مصلحة تسيير المخزون، والتي تعني بمراقبة مستويات المخزون وبرمجة مواعيد إعادة التموين؛
- **دائرة المواد الأولية:** وتنقسم إلى مصلحة صيانة العتاد ومصلحة الاستغلال والتكسير، حيث تولى هذه الدائرة صيانة التجهيزات التي تتولى عمليات التكسير والتوزيع والطهي؛
- **دائرة الإنتاج:** وتنقسم بدورها إلى مصلحتي التصنيع والإرسال، حيث أن من بين مهامها إعداد وتحضير البرنامج الشهري للإنتاج والسهر على تنفيذه من قبل مختلف المصالح، والسهر على التجسيد الفعلي للمخطط السنوي للإنتاج ... الخ؛
- **دائرة الصيانة:** وتتفرع إلى الكثير من المصالح كما هو موضح في الشكل السابق، مثل مصلحة مكتب الدراسات، مصلحة الكهرباء، مصلحة الضبط والقياس ... الخ، وتعمل هذه المصالح فيما بينها لضمان صيانة العتاد وكل التجهيزات في المؤسسة؛
- **دائرة الإدارة والمستخدمين:** ولها 3 أقسام هي: مصلحة المستخدمين، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة الشؤون الاجتماعية، وتعني هذه الدائرة بتسيير الملفات الإدارية الخاصة بالعمال منذ التوظيف إلى ما بعد التقاعد، تحضير ودفع الرواتب والأجور الشهرية، وتسيير العطل السنوية الاستثنائية، استقبال طلبات التوظيف ...الخ؛
- **دائرة المحاسبة والمالية:** وتنقسم إلى 3 مصالح هي: مصلحة المالية والميزانية، مصلحة المحاسبة التحليلية، مصلحة المحاسبة العامة.

لكن تجدر الإشارة إليه هو عدم ظهور قسم التدقيق الداخلي بشكل واضح في الهيكل التنظيمي، وذلك لأن مشروع إدراجه ضمن هذا الأخير لازال قرارا لم يصادق عليه بعد.

سابعا: مراحل العملية الإنتاجية بالشركة.

إن العناصر الأساسية المكونة للبيئة الكيميائية للاسمنت هي أكسيد الكالسيوم، أكسيد السيليوم، أكسيد الألمونيوم وأكسيد الحديد، إن هذه العناصر لا توجد ضمن مادة أولية واحدة بالنسبة المطلوبة لهذه العناصر، وأكثر المواد الغنية بها هي: الحجر الكلسي، الطين، الحديد الخام وكذلك الرمل.

وتعتبر هذه المكونات فكرة عامة لمكونات مادة الإسمنت، وفيما يلي سير العملية الإنتاجية في مؤسسة الإسمنت:

01.المرحلة الإنتاجية الأولى (التهيئة والتحضير للمواد الأولية):

ان الاسمنت المنتج في المؤسسة يسمى (البورتلاندي) الاصطناعي من نوع (CPJ45) وفق الطريقة التي تتم على أساس خلط الحجر الكلسي بنسبة (75%)، الطين بنسبة (23%)، الرمل (0.5%) والحديد بنسبة (15%). وذلك بعد أن تتم عليها عملية التحضير والتي تتمثل في مرورها عبر كسارات التحويلها من وضعها الطبيعي الكبير الحجم إلى أحجام صغيرة تتراوح بين 0 إلى 25 ملم، يتم جلب هذه المواد بواسطة شاحنات وألات مخصصة لذلك، كل مادة على حدا ثم يتم نقلها نحو التخزين عبر أشرطة مطاطية مخصصة لذلك كمرحلة إنتاجية أولى، ويظهر ذلك في المخطط التالي:

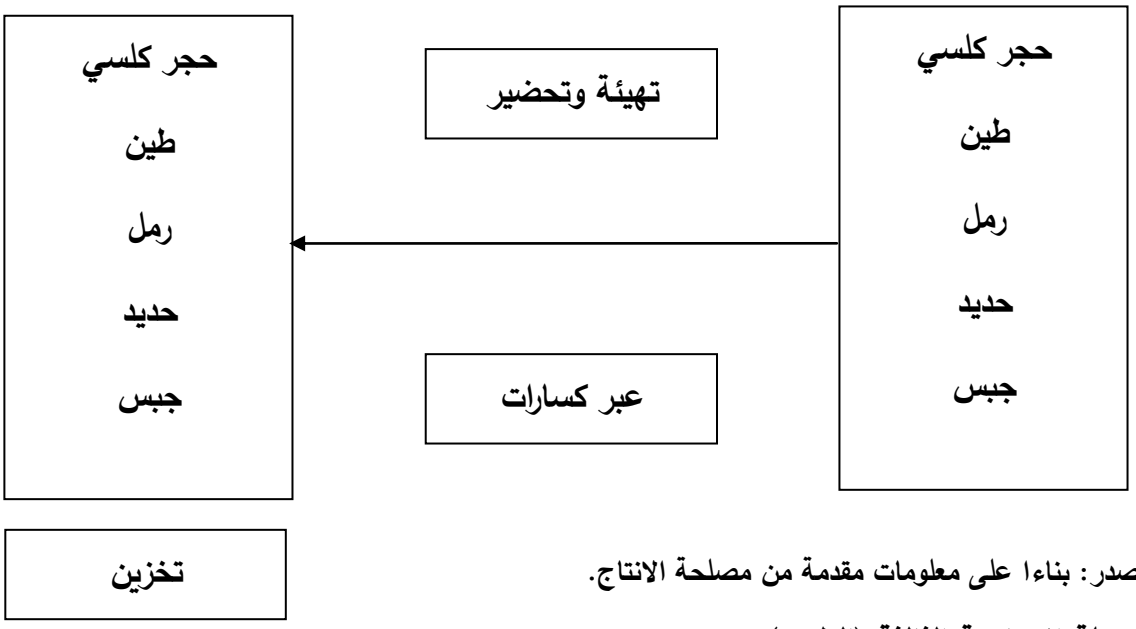
02.المرحلة الإنتاجية الثانية (الطحن والمجالسة الأولية):

عملية التخزين تنقل المواد السابقة الذكر ما عدا الجبس إلى المخلط الساحة الذيتوجد به غرفتان تحتوي كل واحدة بداخلها مجموعة الأجسام الطاحنة (كرات حديدية)، الأولى تحوي كرات من الطحين على كرات أقل تعمل على تحويل هذه المواد الخشنة إلى مواد ناعمة يطلق عليها اسم الطحين.

ويتكون كم النسب المذكورة سابقا المحققة للمعايير الكيميائية الواجب توافرها في مادة الإسمنت، وهذه النسب يمكن التحكم فيها عن طريق نظام الي وذلك عن طريق عملية التحليل للعينات من الطحين عند مخرج المخلط وتراقب نعومته عند مخرج المخلط السابق بواسطة حارق هوائي والذي يقوم بفرز المواد المطروحة من المخلط إلى مواد ناعمة وأخرى خشنة، حيث تعود الخشنة مع مواد التغذية لإعادة طحنها ويتم تجفيف خليط المواد عند مدخل المخلط بواسطة حارق خاص وبمساعدة الهواء الساخن القادم من الفرن.

يتم متابعة هذه العملية بالنقل عبر أشرطة مطاطية إلى المخزنات للتخزين والمجانية والتي تتم عبرها عملية الخلط الجيد للطحين، وذلك عن طريق بث الهواء بضغط عال من أسفل المخرجات بحيث تجري هذه العملية بدرجة تحكم آلي كمرحلة إنتاجية ثانية. وتبلغ طاقة مخرجات المجانسة 16000 طن إجماليا، ويظهر ذلك في المخطط التالي:

شكل رقم (07): سير العملية الإنتاجية الثانية.



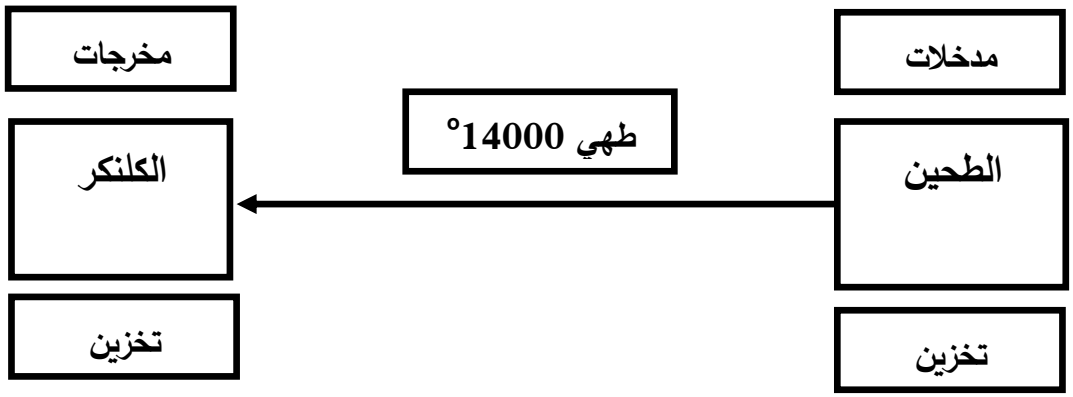
المصدر: بناءا على معلومات مقدمة من مصلحة الانتاج.

03.المرحلة الإنتاجية الثالثة (الطهي):

يعتبر الطحين المتحصل عليه في المرحلة الثانية المادة الأساسية بالنسبة للفرن باعتباره يخضع لعملية تحويل انتاجي، حيث يتلقى الفرن الطحين بعد عملية التجانس لطهيه والذي ينقل إلى المسخن الأولى ليتم تحضير مادة الكلنكر تدريجيا إلى عدة مراحل.

إن الفرن المزود بحارق يشتغل بالغاز الطبيعي ويمكن التحكم في اللهب الناتج عنه، حيث إن التسخين يعاكس اتجاه التغذية ولذا يسخن الطحين تدريجيا بدرجات متفاوتة لتصل إلى 1400 درجة مئوية، ويتم جديد ناتج عملية الطهي وهو مادة الكلنكر عند مخرج الفرن بواسطة المواد الخارجية داخل مبرد ثم يخزن في مخزنات مخصصة لذلك لطحنه فيما بعد، علما بأن طاقة التخزين الإجمالية لها تقدر بـ18000 طن. والمخطط التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (08): سير العملية الإنتاجية الثالثة.



المصدر: بناء على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج.

04.المرحلة الإنتاجية الرابعة (الطحن والمجانسة النهائية):

يمر الكلنكر من عملية الطهي إلى مخلط الكلنكر المخصص لذلك بعد إضافة مادة الكلس المحضرة في المرحلة الأولى والجبس، إن عملية طحن الكلنكر لا تختلف كثيرا عن طحن المواد الخام من حيث تركيب الدارة، إذ يوجد في مدخله مرش ارذاذ الماء حتى يمنع مرور الجبس داخل الخليط، كما يوجد آخر عند مخرجه لتبريد مادة الاسمنت أي المنتج التام للمرحلة الإنتاجية الرابعة. يرسل المنتج التام إلى المخازن أين تتم عملية التوزيع بواسطة ثلاثة آلات تعبئة وخط لتوزيع المنتج غير المعبأ، والطاقة الإجمالية للمخازن تقدر بـ8000 طن وطاقة توزيع 2000 طن في اليوم، هذه الأخيرة تتغير حسب طلبات الزبائن. وفيما يلي مخطط مرحلة العملية الإنتاجية الرابعة.

شكل رقم (09): سير العملية الإنتاجية الرابعة.

المصدر: بناء على معلومات مقدمة من مصلحة الإنتاج.

ومما سبق يتضح أن شركة إسمنت تيسة لها مكانة هامة في ولايات الشرق من حيث إنتاجها لمادة الإسمنت وتزويد الأسواق بهذه المادة، وذلك نظرا للموقع الاستراتيجي الواقع في الماء الأبيض نتيجة القرب من المادة الأولية وهذا يكسبها فرصة للتوسع في السوق، وعلى الرغم من ذلك لابد من تطوير إمكانياتها الرفع حصتها السوقية والتميز في المنافسة أمام المؤسسات الأخرى.

ثامنا: تقييم الالتزامات الاجتماعية لشركة إسمنت –تبسة–.

تلعب شركة إسمنت –تبسة– دورا أساسيا في الإقتصاد الوطني، حيث تزود السوق المحلي بمادة الاسمنت، وبات واضحا أن نشاطها يتضمن آثارا بيئية واجتماعية يتطلب منها أخذ الإجراءات اللازمة للحد منها وإلا ستشكل هذه الآثار اختلالات بيئية يصعب التحكم فيها، لذا بادرت المؤسسة بمجموعة من السياسات التي تهدف إلى حماية البيئة والاعتناء بالمجتمع.

01.عملية الرقابة على تلوث الهواء والأرض:

من أجل الحد من انبعاث الغبار والذي يؤدي من جهة إلى ضياع 3665 طن من الإنتاج وإلى تلوث الهواء من جهة أخرى، قامت المؤسسة في 14-11-2007 بشراء جهاز لتصفية الغبار من فرنسا ويسمى مصفاة الهواء الأمريكية بقيمة 333.085.33064 دينار جزائري وبدأ العمل به سنة 2011 وهو أكبرحجما بتقنية أكثر حداثة من الجهاز القديم، كما أنه يسترجع حوالي 80% من الغبار المنبعث، وقد ساهم هذا الاستثمار في التخفيض من الضريبة البيئية التي كانت 72 مليون سنتيم وأصبحت 48 مليون سنتيم ابتداء من 2011[1].

02.بعض الأنشطة المحققة من طرف الشركة في مجال المسؤولية الاجتماعية:

شرعت مؤسسة الإسمنت بتنفيذ عدة برامج في مجال المسؤولية الاجتماعية يتم إنجازها في الآتي:

أ. **في مجال الصحة والأمن[2]:**

- تكوين العمال في مجال الأمن الصناعي؛
- الحد من الأخطار المهنية وحوادث العمل؛
- توفير ظروف عمل صحية تتوفر على عنصر السلامة المهنية (الخوذة، الحذاء الأمن، اللباس...)؛
- القيام باتفاقية طب العمل لفحص العمال مرتين خلال العام؛
- توفر المصنع على آلة للكشف عن الأشعة السينية X (دوزيمتر) وذلك قصد حماية العمال؛
- يحتوي المصنع على سيارتين للإسعاف وسيارتين للحماية المدنية؛

ب. في مجال التكوين المهني[3]:

حيث تهدف المؤسسة إلى توفير للشباب والبنات خاصة ضحايا التسرب المدرسي فرصة للاندماج في سوق العمل من خلال تكوينهم وتدريبهم؛

ج. في مجال البيئة والمجتمع[4]:

- التحكم في تسيير النفايات الناجمة عن نشاطات المؤسسة وجميع نشاطاتها الأخرى؛
- الاستغلال العقلاني للموارد الطبيعية المستعملة؛
- التكفل بالعناصر الملوثة للبيئة الناجمة عن كل نشاطات المؤسسة؛

---

[1] مصلحة المراقبة والنوعية.

[2] مصلحة الأمن والبيئة والجودة.

[3] إدارة التسويق.

[4] مصلحة الأمن والبيئة والجودة.

- الحفاظ على المياه من الهدر وتقليل تكاليفها؛
- القيام بتحاليل كيميائية للمياه وذلك كل سنة؛
- استخدام المصنع جهاز امتصاص الغازات HOTO على مستوى المخبر التحليلي؛
- السعي في استغلال الطاقة الشمسية بدل الطاقة الكهربائية؛
- القيام بعملية بل الطرق بالتقطير وهذا للحد من الغبار، وهي عملية تلعب دورا أساسيا للتقليل من تلوث البيئة والمحيط؛
- توفر المؤسسة على آلة شطف للمواد النصف مصنعة، وهي عبارة عن شاحنة خاصة تمتص كل ما تم تصنيعه واسترجاعه في الأماكن المخصصة لذلك؛
- جمع مياه الصرف في مكان ومعالجتها لكي لا تلوث المحيط الخارجي للمصنع؛
- استفادة المصنع من الأشياء التي تستدعي إعادة التصنيع بتسويقها إلى شركات أخرى لإعادة تكريرها، ومثال ذلك: الزيوت والشحوم التي تستخدم في وسائل النقل تجمع في حاويات ويتم إرجاعها إلى شركة نفطال، وكذا بقايا الحديد الناتجة عن تحطم الآلات يتم بيعها إلى شركة في الجزائر العاصمة لإعادة استعمالها؛
- قيام المؤسسة بعمليات تشجير كل شهر أو شهرين بالاستعانة بتلاميذ المدارس، في المقابل تقوم بإعطاء هؤلاء التلاميذ هدايا رمزية، وكذا السماح لهم بجولة داخل المصنع، وهذا يعطي سمعة جيدة للمؤسسة.

بالإضافة إلى العناصر السابقة هناك نشاطات أخرى تقوم بها المؤسسة تندرج ضمن مبدأ المسؤولية الاجتماعية[1]:

- الامتثال الصارم للقوانين والمعايير المطبقة على نشاطات المؤسسة؛
- قيام المؤسسة بإعداد دورات تكوينية لعمالها على حسابها الخاص؛
- المصداقية في الإعلان؛
- وضع تسهيلات أمام العمال من أجل اقتناء الأجهزة الكهرومنزلية؛
- قيام المؤسسة بقرعة الحج والعمرة للعمال.

مما سبق يستنتج أن مؤسسة الإسمنت تقوم بعدة مبادرات في مجال المسؤولية الاجتماعية سواء مسؤولية اجتماعية داخلية خاصة بعمالها، وتوفير كل عناصر السلامة المهنية وظروف العمل المناسبة، ومسؤولية اجتماعية خارجية تخص البيئة والمجتمع ككل.

[1] إدارة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: مناقشة واختبار الفرضيات.

بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات تم تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة، من ثم بالاستناد على الأساليب الاحصائية المناسبة تم عرض تحليل عبارات المحاور وأخيرا اختيار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي:

تم اختبار مدى اعتدالية التوزيع، حيث إن العينة المدروسة من المجتمع تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك قبل اختبار نموذج البحث ودراسة العلاقة بين متغيراته، بهدف التعرف أولا على طبيعة الاختبارات التي ستطبق في الدراسة. فإن كانت العينات تتبع التوزيع الطبيعي؛ لا بد من استخدام الاختبارات المعلمية، بينما إذا كانت تتبع توزيعا غير طبيعي؛ فمن الضروري تطبيق اختبارات غير معلمية. وعليه لا بد من توضيح ذلك:

الجدول رقم (01): نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة
الحوكمة	0.118	0.200*
المحاسبة الإبداعية	0.126	0.200*

المصدر: بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن محوري الدراسة ذات مستوى دلالة أكبر من 5%، أي أن العينتين تتسمان بالاعتدال وتتبعان التوزيع الطبيعي، وبالتالي لا بد من استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار الفرضيات.

(هو اختبار احصائي يقارن توزيع المجتمع الاحصائي من خلال عينتين مستقلتين مأخوذتين من هذا المجتمع، وبمكن استحدامه لمقارنة أي توزيع تظري مع التوزيع التطبيقي).

1. ثبات أداة الدراسة:

للتأكد من ثبات أداة الدراسة كان من الضروري إجراء اختبار **Cronbach's Alpha**، كما هو ممثل في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): نتيجة اختبار Cronbach's Alpha

الاستبانة ككل	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
	29	0.897	0.947

المصدر: بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتضح أن قيمة α للاستبيان بلغت 0.897 أي بنسبة 89.7% تقريبا وهي أعلى من 60% وهذا يعكس ثبات الاستبانة، وبلغت قيمة معامل الصدق 0.947 وهي

قيمة مرتفعة وقريبة من الواحد 1، وبالتالي نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة. وعليه فإن هذا المقياس ثابت بالنسبة للمبحوثين، أي أنهم يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما قصدها الطالبان، ومنه يمكن اعتماده لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر بـ: 89.7%.

معامل **Cronbach's Alpha** يتم استخدامه لتحديد معامل أداة الدراسة<

المطلب الثاني: دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة.

أولا: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

تم توزيع عينة الدراسة حسب الجنس لمعرفة نسبة الذكور مقارنة بنسبة الاناث ليتبين أن الذكور أكثر لوجود أعمال ومهام في المؤسسة تناسب الذكور. وحسب العمر لمعرفة الفئة الغالبة للمؤسسة وهي الفئة الشبابية وذلك لاعتماد مؤسسة على طاقة الشباب مع بعض من ذوي الخبرة.

1. توزيع العينة حسب الجنس:

الجدول رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	18	72.0
أنثى	7	28.0
المجموع	**25**	**100**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

الملاحظ من الجدول أعلاه أن 72% من أفراد العينة هم من الذكور و28% من الإناث.

2. توزيع العينة حسب العمر:

الجدول رقم (04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	11	44.0
من 30 إلى 40 سنة	13	52.0
أكثر من 50 سنة	1	4.0
المجموع	**25**	**100**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

الملاحظ من الجدول أعلاه أن 52% من أفراد العينة هم من الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة، 44% من الفئة العمرية أقل من 30 سنة، بينما أفراد العينة من الفئة العمرية أكثر من 50 سنة كانت بنسبة 4%.

3. توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي:

تم توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي لمعرفة الفئة الغالبة والتي كانت متمثلة في المحاسبين.

الجدول رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة %
مدير مالي	1	4.0
محاسب	23	92.0
وظيفة أخرى	1	4.0
المجموع	**25**	**100**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

الملاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة 92% هم من المحاسبين، أما وظيفة المدير المالي فكانت لـ 4% من أفراد العينة وكذلك نفس النسبة لأفراد العينة ذوي الوظائف الأخرى.

4. توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	11	44.0
من 5 إلى 10 سنوات	12	48.0
أكثر من 10 سنوات	2	8.0
المجموع	**25**	**100**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

الملاحظ من الجدول أعلاه أن 48% من أفراد العينة يملكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات، و44% يملكون خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، أما نسبة 8% فقط من يملكون خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات.

ثانيا: دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة.

بعد ترميز وتفريغ البيانات باستخدام برنامج SPSS V26 وهو أحد التطبيقات الاحصائية الذي يعتبر عبارة عن مجموعة من القوائم والأدوات التي يمكن بواسطتها ادخال البيانات التي يحصل عليها الباحث العلمي عن طريق الاستبانة والمقابلة والملاحظة ومن ثم القيام بتحليلها احصائيا.

وسيتم التعامل مع قيم المتوسطات الحسابية (وهو قيمة تتجمع حولها قيم مجموعة يمكن من خلالها الحكم على بقية قيم المجموعة، فتكون هذه القيمة في الوسط)، والتي توصلت إليها الدراسة على النحو التالي: (3.68 ≤، مستوى تقييم مرتفع)، (من 2.34 إلى 3.67، مستوى تقييم متوسط)، (2.33 ≥، مستوى تقييم منخفض)،

وذلك وفقاً للمعادلة التالية: (القيمة العليا – القيمة الدنيا) ÷ عدد المستويات؛ أي: (5 – 1) ÷ 3 = 1.33 وهذه القيمة هي طول الفئة، وبذلك يكون:

- **مستوى تقييم منخفض:** 1 + 1.33 = 2.33 ≤.
- **مستوى تقييم متوسط:** 2.34 + 1.33 = 3.67، أي من 2.34 إلى 3.67.
- **مستوى تقييم مرتفع:** من 3.68 إلى 5.

1. تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور الحوكمة:

الجدول رقم (07): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الحوكمة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
يعتبر عدم تطبيق القوانين واللوائح عائق في تطبيق الحوكمة	3.48	1.262	4	متوسط
تؤثر استقلالية الإدارة والجهات الرقابية على تفعيل حوكمة المؤسسات	3.52	0.918	3	متوسط
تكمن أهداف الحوكمة من حماية مصالح حقوق الأطراف ذات العلاقة في مؤسستكم	3.44	0.87	6	متوسط
يعتبر مجلس الإدارة هيئة إشراف ورقابة على الإدارة التنفيذية داخل المؤسسة	3.48	0.872	5	متوسط
يحق للمساهمين مسائلة مجلس الإدارة واقتراح حلول وممارسة الرقابة	3.08	1.077	7	متوسط
تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات وتأمين حق المسائلة	3.6	0.645	2	متوسط
تحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية	3.8	0.707	1	مرتفع
الحوكمة	**3.49**	**0.69**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور الحوكمة** قدر بـ 3.49 بانحراف معياري 0.69 (وهو قيمة تدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الاحصائية)، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 3.08 و3.8، وجاءت العبارة رقم 7 بأعلى متوسط حسابي.

2. **تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور المحاسبة الإبداعية:**

الجدول رقم (08): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور المحاسبة الإبداعية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
سمعتم بمصطلح المحاسبة الإبداعية	3.24	1.128	1	متوسط
طبقت المحاسبة الإبداعية في مؤسستكم	3	1.041	4	متوسط
ساعدت المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الأخطاء المحاسبية	3	1.155	3	متوسط
صححت المحاسبة الإبداعية الأخطاء المحاسبية بطريقة قانونية	3.04	0.978	2	متوسط
وفرت المحاسبة الإبداعية معلومات المحاسبة ذات الصلة	2.96	0.978	5	متوسط
المحاسبة الإبداعية	**3.05**	**0.853**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور المحاسبة الإبداعية** قدر بـ 3.05 بانحراف معياري 0.853، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 2.96 و3.24، وجاءت العبارة رقم 0 بأعلى متوسط حسابي.

3. **تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور الملائمة:**

الجدول رقم (09): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الملائمة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
تمكن المحاسبة الإبداعية من التنبؤ وكشف الأخطاء	2.96	1.02	5	متوسط
تؤدي زيادة دقة وثائق المحاسبة الإبداعية الى زيادة جودة المعلومات المحاسبية	3.2	0.816	2	متوسط
تساعد المحاسبة الإبداعية على التوقع في الكشف عن الأخطاء المحاسبية	3.24	0.879	1	متوسط
في المحاسبة الإبداعية تطابق مخرجاتها مع متطلبات اتخاذ القرار	3	0.913	4	متوسط
وثائق المحاسبة الإبداعية تسهل لإدارة مصلحة الضرائب تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة	3.08	0.954	3	متوسط
الملائمة	**3.1**	**0.735**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور الملائمة** قدر بـ 3.1 بانحراف معياري 0.735، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 2.96 و3.24، وجاءت العبارة رقم 0 بأعلى متوسط حسابي.

4. تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور الموثوقية:

الجدول رقم (10): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الموثوقية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
تعتبر مخرجات المحاسبة الإبداعية صعبة في تطبيقها عمليا	3.16	0.987	1	متوسط
تتضمن المحاسبة الإبداعية الموثوقية في جانب القياس المحاسبي والابتداع عن غايات الإدارة وأحكامها الذاتية	3.08	0.862	3	متوسط
وثائق المحاسبة الإبداعية تؤدي الى زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية التي تؤثر على القرار المناسب	3.12	0.881	2	متوسط
تعرض المحاسبة الإبداعية صورة صادقة وموضوعية ومتمثلة عن الوضعية المالية للمؤسسة	3.04	0.935	4	متوسط
الموثوقية	**3.1**	**0.711**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور الموثوقية** قدر بـ 3.1 بانحراف معياري 0.711، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 3.04 و3.16، وجاءت العبارة رقم 0 بأعلى متوسط حسابي.

5. تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور القابلية للمقارنة:

الجدول رقم (11): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور القابلية للمقارنة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
تكمن المعلومات المحاسبية الناتجة عن المحاسبة الإبداعية من مقارنة أداء نشاط المؤسسة من سنة الى أخرى	2.88	0.927	2	متوسط
تساعد طرق المحاسبة الإبداعية على قياس الالتزامات وحقوق المؤسسة من فترة الى أخرى	2.84	0.8	3	متوسط
كل موظف يفهم المحاسبة الإبداعية حسب خبرته العلمية والعملية ومقارنتها من فترة الى أخرى	2.8	1.08	4	متوسط
وثائق المحاسبة الإبداعية يمكن أن تقارن باي وثائق لأنواع المحاسبات الأخرى	2.88	1.054	1	متوسط
القابلية للمقارنة	**2.85**	**0.829**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور القابلية للمقارنة** قدر بـ 2.85 بانحراف معياري 0.829، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 2.8 و2.88، وجاءت العبارة رقم 0 بأعلى متوسط حسابي.

6. تحليل البيانات المتعلقة بتقييم محور الثبات:

الجدول رقم (12): تقييم إجابات أفراد العينة حول محور الثبات

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التقييم
يؤدي ثبات وصدقية المعلومات المحاسبية من المحاسبة الإبداعية الى اكتسابها القابلية للمقارنة	2.96	1.06	4	متوسط
تستخدم الأسس وطرق المحاسبة الإبداعية الى ثبات المحاسبة الإبداعية	3.24	0.926	1	متوسط
تصنيف القوائم المالية من المحاسبة الإبداعية يمكن مقرنتها من فترة الى أخرى	3.08	0.954	3	متوسط
تؤدي مخرجات المحاسبة الإبداعية الى ثبات القرار الإداري للمؤسسة	3.2	0.866	2	متوسط
الثبات	**3.12**	**0.722**	/	**متوسط**

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد عينة الدراسة في شركة الإسمنت – الماء الأبيض حول **محور الثبات** قدر بـ 3.12 بانحراف معياري 0.722، وهو ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون بشكل متوسط عما جاء في عبارات هذا المحور.

كما تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا البعد بين 2.96 و3.24، وجاءت العبارة رقم 0 بأعلى متوسط حسابي.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسة.

تنص الفرضية الرئيسة على أنه:

- **H_0 الفرضية العدمية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية (وهي وصف لنتيجة تجربة أجريت عندما تكون القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة) لتبني الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت – الماء الأبيض– عند مستوى دلالة 0.05.
- **H_1 الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الحوكمة على المحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت – الماء الأبيض عند مستوى دلالة 0.05.

لاختبار الفرضية الرئيسة تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط وهو نموذج خطي إحصائي يقوم بتقدير العلاقة التي ترتبط بين متغير كمي واحد وهو المتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) مع متغير كمي آخر وهو المتغير المستقل (الحوكمة)، وينتج عن هذا النموذج معادلة إحصائية خطية يمكن استخدامها لتفسير العلاقة بين المتغيرين أو تقدير قيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل.

جدول رقم (13): يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية DF	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	4.267	1	4.267	7.436	.012
الخطأ	13.196	23	.574		
الإجمالي	17.462	24			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة Sig**
الثابت	5.178	.796		6.508	.000
الحوكمة	-.611	.224	-.494	-2.727	.012

معامل الارتباط: 0.494- **معامل التحديد:** 0.244 **المتغير التابع:** المحاسبة الإبداعية

المصدر: تم اعداده من طرف الطالبين.

يتضح من خلال الجدول أعلاه ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية استنادا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة 7.436 بقيمة احتمالية 0.012 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 = α، ويتضح من نفس الجدول أن معامل الارتباط بين المتغيرين (الحوكمة والمحاسبة الإبداعية) بقيمة 49.4%- والذي يعكس علاقة عكسية متوسطة، كما نلاحظ أن معامل التحديد يساوي 0.244 وهذا يعني أن 24.4% من التباين الحاصل في المحاسبة الإبداعية لشركة الإسمنت – الماء الأبيض يعود إلى تغيرات حاصلة في الحوكمة، والبقية ترجع لعوامل أخرى، كما بلغت قيمة t المحسوبة 2.727- بقيمة احتمالية 0.012 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 = α، وبلغت قيمة معامل β 0.494-.

وبما أن مستوى الدلالة قدر بـ 0.012 أقل من مستوى الدلالة 0.05 = α، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الحوكمة على المحاسبة الإبداعية لشركة الإسمنت – الماء الأبيض عند مستوى دلالة 0.05 = α.

ويمكن التوصل إلى معادلة الانحدار كالآتي:

$$y = 5.178 - 0.611x$$

الخاتمة

من خلال ما سبق ذكره يتضح لنا مدى أهمية قواعد الحوكمة ومسؤوليات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، حيث تهدف الحوكمة إلى تحقيق الاستثمار الأمثل والأرشد لقدرات المؤسسات ومواردها عبر تهيئة بيئة عمل تتسم بالمسؤولية والالتزام والرقابة ومراعاة مبادئ العدالة والشفافية في تحديد أهداف الشركة وخططها التجارية الاستراتيجية.

ويمكن القول أن المحاسبة الابداعية هي عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تستخدم لتحقيق أهداف خفية من طرف المحاسبين داخل المؤسسة وذلك عن طريق استغلال المرونة المحاسبية والأنظمة الحسابية المتاحة. والمحاسبة الإبداعية التي إذا نظرنا اليها من الجانب الإيجابي بإيجاد حلول وإجراءات محاسبية من شأنها أن تساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة وتسهيل تسيير الحياة الاقتصادية، أما من الناحية السلبية فهي اتباع الحيل وأساليب الخداع والتلاعب المالي من خلال الاطلاع على القواعد والقوانين واستخدامها من أجل الخداع والتي هي موضوع الدراسة تبين من خلالها دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ولهذا كان ولابد من تفعيل دور الحوكمة من خلال آلياتها الداخلية والخارجية للحد من التلاعب المالي والفساد في المؤسسات الاقتصادية.

نتائج البحث:

من خلال العرض السابق لحوكمة الشركات وما يعتريها من أهمية ومبادئ وأهداف، ومعرفة دورها في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، توصلنا إلى النتائج التالية:

- تطبيق نظام الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية هو ضرورة ومطلب لكل مؤسسة لتفادي التلاعب اللا أخلاقي في القوائم المالية.
- هناك اختلاف في مفهوم حوكمة المؤسسات تزيد من كفاءة المؤسسة وتدعم مقدرتها على مواجهة الأزمات خاصة الحسابية.
- ممارسات الحاسبة الابداعية تؤثر بصورة سلبية في تقييم عناصر القوائم المالية وما يترتب عليها من اختلاف في النتائج وعدم دقة المعلومات المحاسبية.
- توفر الحوكمة المزيد من الشفافية في المعلومة المحاسبية وتعتبر أداة فعالة للتصدي لأساليب التظليل المحاسبية.

الاقتراحات:

في ختام هذه الدراسة توجب علينا تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات:

- تطبيق حوكمة المؤسسات بصورة سليمة في قطاع المؤسسات الاقتصادية أمر لابد منه.
- إنشاء إدارة خاصة في المؤسسات معنية بمتابعة تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وبث ثقافة الحوكمة وتوضيح أهمية تطبيقه.

آفاق البحث:

من خلال دراستنا هذه نقترح المواضيع التالية:

- أثر اعتماد الحوكمة في تطوير المحاسبة المالية في المؤسسات الاقتصادية.
- تأثير المحاسبة الاعية على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

ثبت المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية.

I. الكتب.

1. أحمد محمد علوان الهلباني، ابراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الابداعية، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر.
2. طارق عبد العال، حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2007.
3. طارق عبد العال، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط2، الاسكندرية، 2008.
4. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات، بن عكنون، الجزائر، 2003.
5. عباس حميد التميمي، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات المملوكة للدولة.
6. علاء طالب فرحان، إيمان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
7. قصاص فتيحة، حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير تخصص حوكمة المؤسسات، جامعة تلمسان، 2012.
8. محمد الشريف بن زاوي، حوكمة الشركات والهندسة المالية، ط1، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2016.
9. محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
10. محمد مصطفى سليمان، حوكمة المؤسسات ومعالجة الفساد المالي والاداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
11. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.

II. الرسائل الجامعية.

أ. أطروحات الدكتوراه:

1. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باجي مختار، الجزائر، 2014.

ب. رسائل الماجستير والماستر:

1. أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي، الأغواط، الجزائر، 2012.
2. حفيظ هاجر كلثوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصاية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014.
3. حمزة بولحشيش، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجيل، الجزائر، 2020.
4. زينب قبال، حياة ديفني، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016.
5. سامر دوارة، أثر المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014.
6. سمية جرمان، دور الحوكمة في الحد من أساليب التلاعب المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2018.
7. شراد محمد أصيل، المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2016.
8. علي جابر اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
9. فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة –دراسة لبعض المؤسسات الصناعية–، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، سطيف، الجزائر، 2011.
10. قطاف عقبة، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة: شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.
11. لخضر جبلاحي، فارس عمرون، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.

12. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
13. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
14. ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية، فلسطين، 2009.
15. ماجد اسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق حوكمة المؤسسات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
16. محمد البشير جلول، دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016.
17. محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعو الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.
18. نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2008.

III. المجلات:

1. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، ع02، 2010.
2. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعى الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد45، ع02، 2008.
3. عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 7، العدد2، 2014.
4. فاطمة الزهراء موس وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسببة الابداعية، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، مجلد 1، ع1، 2017.
5. قاسم محمد عبد الله البعجاج، المحاسبة الابداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 04، ع10، 2014.
6. كمال أحمد يوسف، كفاح صلاح ابراهيم، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الابداعية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، مجلد 05، ع20، 2016.

7. وئام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، مجلد 12، ع01، 2019.

IV. المؤتمرات والملتقيات:

1. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة المؤسسات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي، الابداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 19 ماي 2011.
2. صديقي خضرة، التأصيل النظري لماهية حوكمة المؤسسات والعوائد المحققة من جراء تبنيها، المؤتمر الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة، 31-10-2012.
3. فؤاد شاكر، الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، 2005.
4. ويلد بن نعمة الهزاع، حوكمة المؤسسات -أهمية تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة وقواعدها-، في المؤسسات والبنوك المالية بدول مجلس التعاون وأثره الايجابي على تنامي الاقتصاد الخليجي، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2009.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

1. OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprises.

الملــخص

تهدف الدراسة إلى تبيان دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر من أهم أسباب الانهيار المالي وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الأداة الرئيسية لاتخاذ القرارات، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الاستبانة وتم تطبيقها على عينة الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن الحوكمة تلعب دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية، وقد اوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها ضرورة تطبيق نظام الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية وضرورة الالتزام بثبات استخدام المبادئ المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة ، المحاسبة الإبداعية ، القوائم المالية، الغش، الاختلاس.

Abstract

The study aims to show the role of governance in limiting creative accounting practices, which is one of the most important causes of financial collapse and its impact on the quality of accounting information, which is the main tool for decision-making. The study revealed a number of results, most notably that governance plays a major role in limiting creative accounting practices, which is positively reflected on the quality of accounting information. .

Keywords: governance, creative accounting, financial statements, fraud, embezzlement.