

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
الرقم التسلسلي:/ 2018
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
دفعة: 2018

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: مالية المؤسسة

دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية دراسة حالة شركة إسمنت تبسة-الماء الأبيض-

جامعة العربي التبسي - تبسة
Universite Larbi Tebessi - Tebessa

تحت إشراف الدكتورة

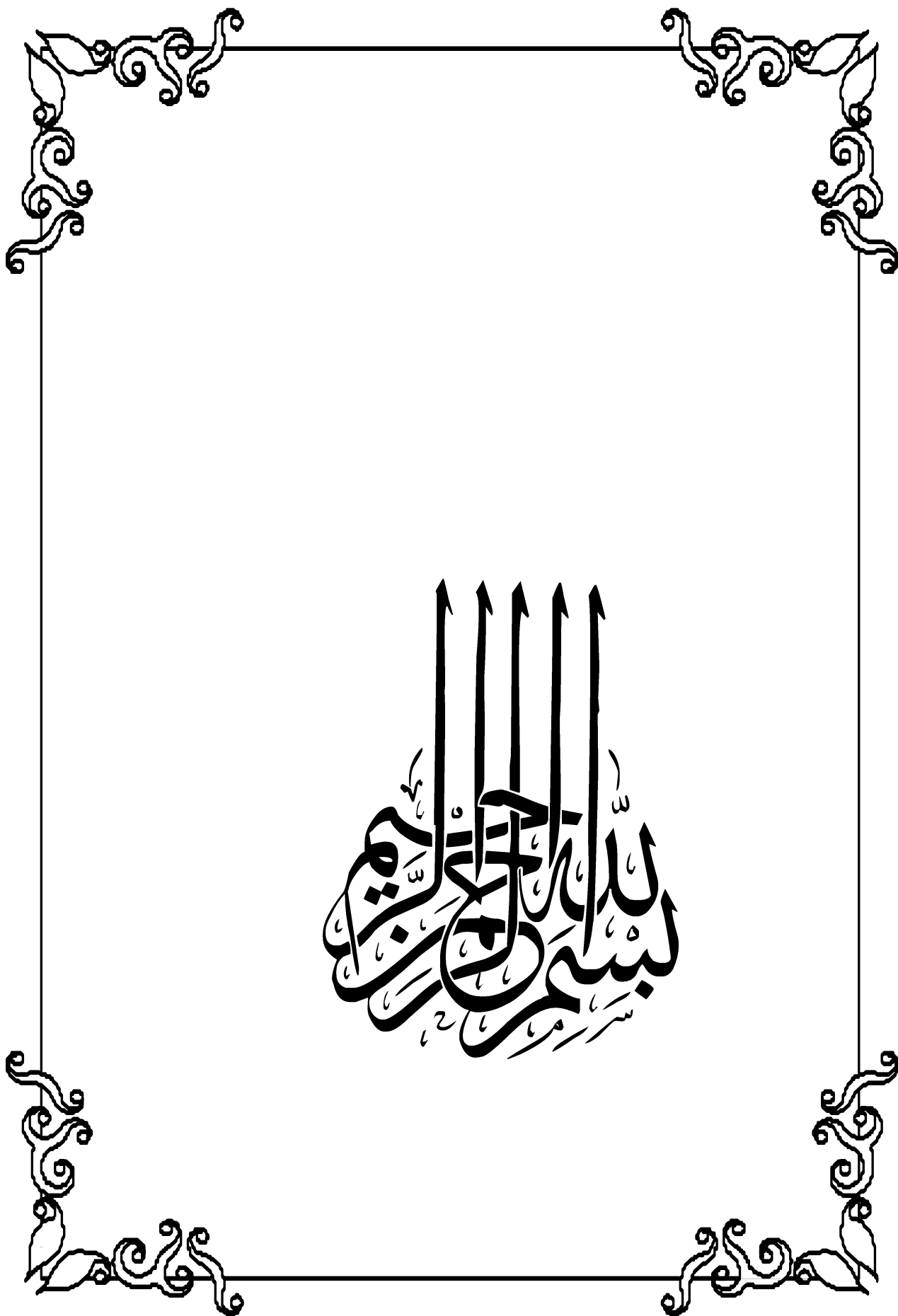
من إعداد الطالبين:

دريد حنان

- هشام علاق
- وليد مصباحي

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
زرفاوي عبد الكريم	أستاذ محاضر	رئيسا
دريد حنان	أستاذ محاضر	مشرفا ومقررا
طبيب عبد السلام	أستاذ مساعد	عضوا مناقشا



شكر وعرفان

على إثر انهائنا لهذا العمل، نتقدم بالشكر إلى المولى عز وجل مصدقا لقوله: "لئن شكرتم لأزيدكم" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا. واقتداء بقوله صلى الله عليه وسلم: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " قنتقدم بجزيل الشكر إلى كل من:

- الأستاذة المشرفة الدكتورة دريد حنان التي ساعدتنا بنصائحها وإرشاداتها في إنجاز هذا العمل المتواضع من بدايته إلى نهايته.
- إلى كل عمال شركة إسمنت تبسة -الماء الأبيض- ونخص بالذكر عمال المالية والمحاسبة الذين أسهموا بالإجابة على الأسئلة الموجهة إليهم.
- نعمم شكرنا إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد.

الإهداء

اهدي ثمرة الجهد والعمل إلى من قال فيهما الرحمن: "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة

وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

والذي الكريمان أدامهما الله تاجا فوق رؤوسنا سائلا المولى عز وجل أن يحفظهما ويوفقهما

عائلي الصغيرة وإلى كل من علاء الدين، عبد الله وعائلتهما الكريمة

وإلى من ساندتني وشجعتني على المواصلة رغم الصعوبات

هشام

إلى النور الذي ينير درب النجاح ... أبي

ويا من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف ... أمي العزيزة

إلى زملائي وزملائي، إلى كل من علمني حرفا

أهدي هذا البحث المتواضع راجيا من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح

وليد

بعد الأزمات المالية العالمي وإنهيار كبرى الشركات خاصة في الدول المتقدمة إزداد الاهتمام بتوفير آليات ونظم فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تتمثل في التلاعب والغش في التقارير المالية، تعد حوكمة الشركات إحدى هذه الآليات فعي عبارة عن نظام رقابي لإدارة الشركة. هدفت هذه الدراسة إلى التطرق إلى مبادئ وآليات حوكمة الشركات التي بدورها تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإعتماد على إستبانة موزعة على عدد من العاملين في شركة إسمنت تبسة- الماء الأبيض-وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من المبادئ تعتمد عليها الشركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب وجهة نظر مجتمع الدراسة.

Résume

Après la crise financière mondiale et l'effondrement des grandes entreprises en particulier dans les pays développés, L'intérêt de fournir un système efficace a augmenté pour réduire les pratiques comptables créatives qui sont dont la manipulation et les fraudes dans les rapports financiers et le gouvernement des entreprises est l'un de ces mécanismes, comme le travail de réglementation et de surveillance pour l'administration de l'entreprise.

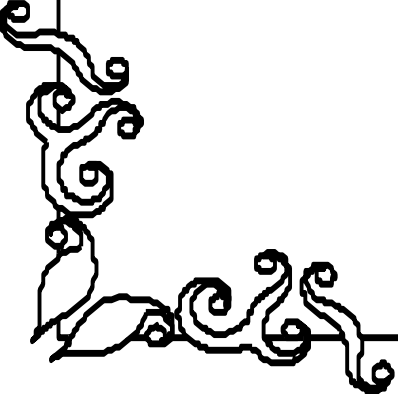
Cette étude visait à identifier les principes contenus dans le gouvernement des entreprises qui mènent à une diminution de la pratique de comptabilité créatives, selon le questionnaire distribue a un certain nombre de travailleurs dans la société des ciment Tébesa, l'étude a conclu qu'il existe un ensemble de principe adopté par la société conduire à une réduction des pratiques comptables créatives du point de vue des répondant.

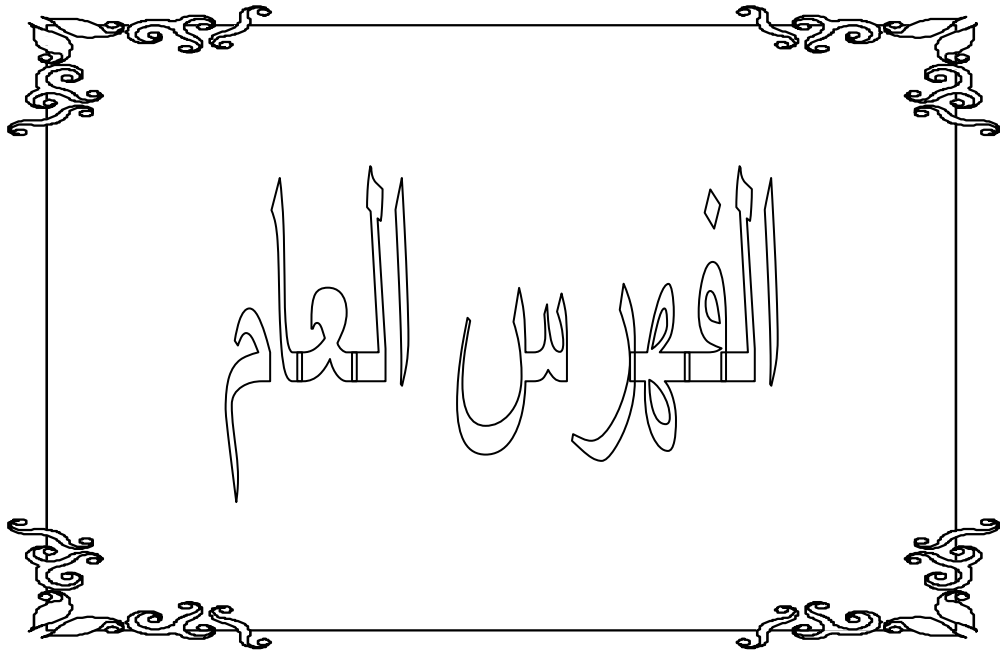


Abstract

After the global financial crises and the collapse of major companies, especially in the emerging countries, the interest in providing effective mechanisms and systems to reduce creative accounting practices, which is to manipulate and deceive financial reports, has become more important, corporate governance is one of these mechanisms, which is a regulatory system for the management of the company.

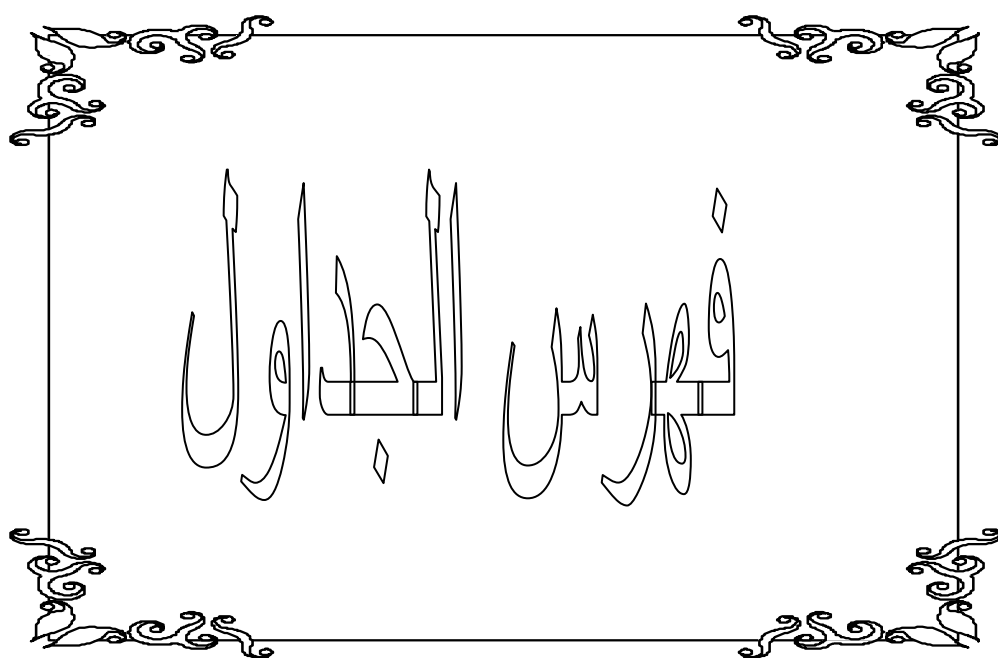
The study aimed at addressing the principles and mechanisms of corporate governance, which in turn limits creative accounting practices, based on a survey distributed among a number of employees of Tebessa Cement Company. The study concluded that there is a set of principles adopted by the company in reducing creative accounting practices According to the view of the study society.





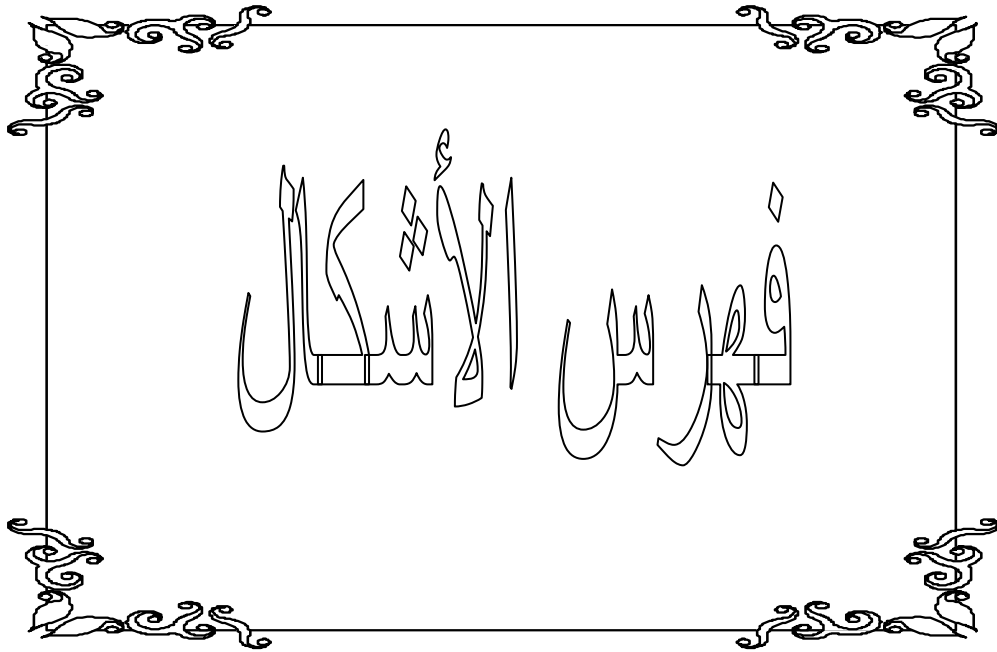
الصفحة	المحتوى
-	شكر وعرافان
I	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
د-١	مقدمة عامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
03	المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
09	المطلب الثاني: الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات ومحدداتها
13	المطلب الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات
18	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
18	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
23	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق التلاعب ووسائل الحد منها
27	المطلب الثالث: تفعيل حوكمة الشركات للحد من المحاسبة الإبداعية
28	المبحث الثالث: الدراسات السابقة والمقارنة بينها وبين دراستنا
28	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
30	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة
31	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة ودراستنا
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

36	المطلب الأول: التعريف بمكان الدراسة
41	المطلب الثاني: التحضير للدراسة الميدانية
43	المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبار ثباتها وصدقها
46	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
46	المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة
48	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
52	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج
60	خلاصة الفصل
62	خاتمة عامة
66	قائمة المراجع
70	الملاحق



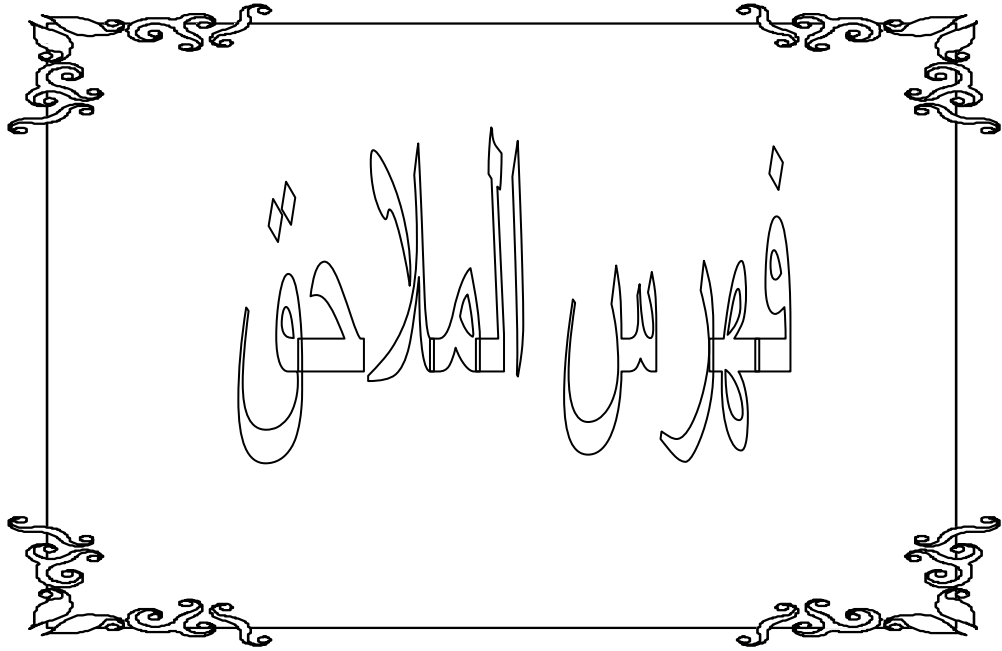
فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
24	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدھا الإدارة في قائمة الدخل	01
25	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدھا الإدارة في قائمة المركز المالي	02
41	الدراسة لشركة اسمنت تبسة-الماء الأبيض-	03
44	مقياس الاستبيان	04
45	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ (معامل الثبات)	05
45	نتائج اختبار معامل صدق الاتساق الداخلي	06
46	خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس	07
46	خصائص عينة الدراسة من حيث العمر	08
47	خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي	09
48	خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية	10
48	مقياس ليكارت الخماسي والمتوسط المرجح	11
49	المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحاسبة الإبداعية	12
50	المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الداخلية	13
51	المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	14
52	المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات آليات حوكمة الشركات	15
53	التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	16
53	إعتدالية توزيع البيانات بالنسبة لمحور آليات حوكمة الشركات	17
55	تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى	18
56	تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الثانية	19
57	تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية	20
58	تحليل الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع	21
59	مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	22



فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
06	خصائص حوكمة الشركات	01
11	محددات حوكمة الشركات	02
39	مراحل صناعة الإسمنت	03
40	الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت تبسة	04
54	نموذج الدراسة	05



الصفحة	العنوان	رقم الملحق
70	الاستبيان	01
75	التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة	02
76	التحليل الوصفي للجزء الخاص بتحليل المحاسبة الإبداعية	03
77	الوصفي للجزء الخاص بآليات حوكمة الشركات	04
79	نتائج اختبار اعتدالية البيانات (التوزيع الطبيعي)	05
80	تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى	06
82	تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية	07
83	تحليل تباين الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير الثابت	08
84	مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	09



مقدمة عامة

إن إنتشار ظاهرة الإنهيارات المالية وتعرثر العديد من الشركات والبنوك العالمية والشركات المتعددة الجنسيات وإشهار إفلاسها، ومنها الأزمات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة شركة انرون في الولايات المتحدة الأمريكية التي تنشط في مجال توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي سنة 2001، وأيضا شركة وورلدكوم الأمريكية للإتصالات سنة 2002، وصولا إلى انهيار شركة التدقيق الشهيرة آرثر أندرسون، وتعود أسباب هذه الإنهيارات والتعثرات في مجملها إلى الفساد المالي والإداري لإدارات تلك الشركات، والنقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي والتلاعب في القوائم المالية وممارسته لعبة الأرقام وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي وفي ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية وجب وضع آليات ووسائل للكشف عنها، ونتيجة لذلك إزداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات التي تسعى إلى ضمان وجود إنضباط سلوكي متوازن وسن قواعد لتحقيق المصالح المختلفة لجميع الأطراف، وتطبيق الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.

حيث أصبحت حوكمة الشركات من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الشركات الاقتصادية، حيث قامت الكثير من الهيئات والشركات بتأكيد مزايا حوكمة الشركات والحث على تطبيقها، لتجنب مخاطر الفشل المالي ودورها في تعظيم القيمة السوقية للشركة بما يضمن لها النمو والإستمرارية وكسب ثقة المتعاملين في أسواق المال وتوفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية وحالات الفساد وسوء استخدام الإدارة.

واستنادا على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

هل لآليات حوكمة الشركات دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بصفة عامة وفي شركة اسمنت تبسة-الماء الأبيض-؟

وعليه يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير للآليات الداخلية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية؟

- هل يوجد تأثير للآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية؟

1- فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية ارتأينا تبني الفرضيات التالية:

- لآليات حوكمة الشركات تأثير على المحاسبة الإبداعية بصفة عامة، وبصفة خاصة في شركة اسمنت تبسة،

- لآليات حوكمة الشركات الداخلية تأثير على المحاسبة الإبداعية؛

- لآليات حوكمة الشركات الخارجية تأثير على المحاسبة الإبداعية.

2- أهمية دراسة الموضوع

تتمثل أهمية دراسة موضوع حوكمة الشركات ودورها في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في محاولة إظهار الأهمية البالغة لحوكمة الشركات، ودورها في الكشف والحد من تلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأيضا حاجة الشركة إلى نظام رقابي فعال يساعد إدارتها على السيطرة على الشركة وتحمل مسؤولياتها وعدم تجاوزها، مما يؤدي إلى ضمان حقوق أصحاب المصالح في الشركة.

3- حدود الدراسة

أ- الحد المكاني: شركة اسمنت تبسة -الماء الأبيض- تبسة.

ب- الحد الزمني: من 18 مارس 2018 إلى 17 أفريل 2018.

4- المنهج المتبع

تم الإعتماد على المنهج التاريخي في نشأة حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، والمنهج الوصفي في مبادئ وقواعد الحوكمة وأساليب المحاسبة الإبداعية، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل معطيات الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع الخاصة بالموضوع؛

- صعوبة جمع المعلومات في الشركة؛

- صعوبة شرح الموضوع بسبب حدائته.

5- تقسيم البحث

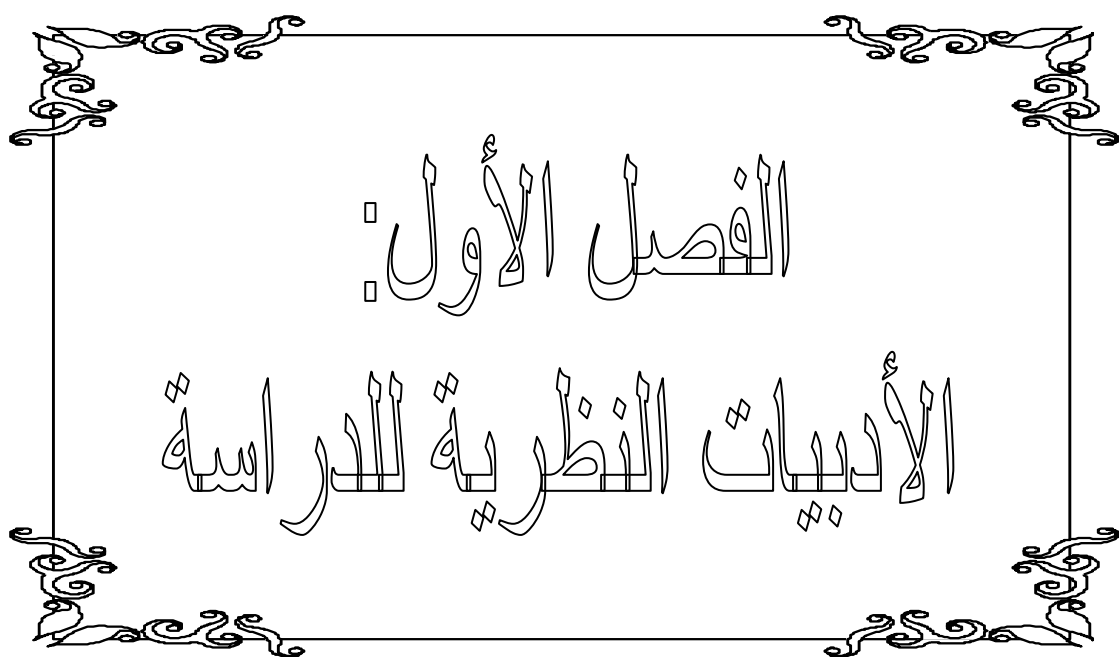
لإيجاد حل للإشكالية التي قمنا بطرحها ولكي نتحقق من صحة الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث

إلى فصلين وهي كالتالي:

يتناول الفصل الأول الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول موضوع حوكمة الشركات بدءاً بالإطار المفاهيمي ثم الأطراف المساهمة فيها والمستفيدة منها، وفي الأخير الآليات والمبادئ، وفي المبحث الثاني تناول الدراسة المحاسبة الإبداعية بتعاريفها ثم إلى أساليبها والطرق التي تستخدمها في التلاعب، وفي نهاية المبحث تم التطرق إلى تفعيل حوكمة الشركات للحد من المحاسبة الإبداعية.

أما الفصل الثاني يعالج الدراسة الميدانية لحوكمة الشركات ودورها في الحد من المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة -الماء الأبيض- مستعينا بإستبانة موزعة على عينة من الشركة، مرفقة بتحليل ونتائج لهذه الإستبيان.

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



الفصل الأول:
الأدبيات النظرية للدراسة

الفصل الأول: الأديبات النظرية للدراسة

تمهيد

سيتم التطرق للمباحث الآتية:

- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛
- الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات ومحدداتها؛
- مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات على المستوى الدولي عندما شهد العالم انهيارات عديدة الشركات الكبرى من أبرزها شركة انرون، والتي ارتبط انهيارها بالفساد المالي والإداري والمحاسبي و ضعف آليات الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات، وقد أدى انهيار الشركات بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع صندوق النقد والبنك الدولي لدراسة آلية حوكمة الشركات وحددت مبادئ خاصة بها، لذلك نجد أن إجراءات ومعايير حوكمة الشركات تركز بالدرجة الأولى على سد الثغرات والفجوات في القوانين والتشريعات المعمول بها، وذلك بهدف ضمان جودة التقارير المالية ومنع حدوث حالات الغش والتدليس، وقد دفعت هذه الانهيارات أيضا الى البحث عن الدور الحيوي الذي يلعبه مجلس الإدارة ولجان المراجعة في عملية حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة استشرافية على جودة التقارير المالية والوصول الى قرارات مالية ذات رشادة وفعالية، وقد ركزت حوكمة الشركات على القيمة التنافسية للشركات في ظل استحداث أدوات وآليات السوق وحدثت اندماجات عالية، وتبرز الأهمية هنا تجنب الانزلاق في مشاكل المحاسبة والمالية وسوء القرارات المالية التي تم بناؤها على النتائج المالية والمحاسبية الخاطئة وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة، ولتسليط الضوء على هذا الموضوع سيتم التطرق إلى المطالب الآتية:

- مفهوم حوكمة الشركات؛
- الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات ومحدداتها؛
- مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

يرجع سبب الانهيارات الكبيرة والأزمات العالمية التي طالت الكثير من المؤسسات والشركات إلى نقص الخبرات والكفاءة وعدم توفر إدارات كفأة ذات خبرة ومهارة متميزة، أي عدم الأخذ بمبدأ الحاكمية (الحكم الرشيد للمؤسسات) مما جعل هذه المؤسسات تعلن إفلاسها وتتهار، أو تقلص من حصتها السوقية أو تجمد نشاطاتها.

وعلى هذا الأساس زاد الاهتمام بموضوع "حوكمة الشركات" خاصة بعد الدور المتنامي والتوسع الهائل للقطاع الخاص في الحياة الاقتصادية، إذ أصبح لهذا القطاع دور مهم وأساسي في تنمية اقتصاديات البلدان

أولاً: نشأة حوكمة الشركات

تعود جذور حوكمة الشركات إلى الكاتبان Berle & Means اللذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة أما مصطلح حوكمة الشركات فتم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، ليصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية، لتكون الولايات المتحدة الأمريكية السباقة في هذا المجال إذ قامت بورصة نيويورك NYSE باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديريين مستقلين لحضور مجلس الإدارة وقامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر الشركات لتدعيم المديرين المستقلين والمراجعة الدورية للمخاطر المحتملة. أما في اليابان فقد أعلنت بورصة طوكيو بوضع دليل للتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات لكي تهتدي بها المؤسسات اليابانية في سبيل إعداد المعايير التي تتفق مع القانون التجاري الياباني، أما المفوضية الأوروبية فقد قامت بتكليف فريق عمل بيروكسيل لمهمة تطوير وتوحيد الإطار القانوني للشركات بهدف الإفصاح وحماية المستثمرين، أما في أمريكا اللاتينية فقد قامت سبع دول في سان باولو بتفعيل مشاركتهم في رابطة لمؤسسات حوكمة الشركات أما في المنطقة العربية فتعد جمهورية مصر الرائدة في مجال تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتشير الدراسات إلى أنه في سنة 2001 تم الانتهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية¹.

ثانياً: تعريف حوكمة الشركات

توجد العديد من التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات، من أهمها الآتي:

• "هو مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى"².

• "مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق

¹ - أبو العطا نزمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الإصلاح الاقتصادي مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، العدد 8، 2003، ص: 48.

² - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 15.

- اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المنظمة¹.
- " هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة في المنشأة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة، وبالتالي ضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح ملاكها والمجتمع ككل"².
- " مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين"³.
- ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات وتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمدير والمساهمون وأصحاب المصالح، وأيضا تعظيم الربحية وتحقيق أهداف الشركة.

ثالثا: خصائص حوكمة الشركات

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم، ومن هذه الخصائص ما يوضحه الشكل الآتي:

¹-الشمري صادق راشد، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد 17، 2008، ص:118.

²-عنان بن حيدر بن درويش، دور حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية لبنان، 2007، ص:13.

³-إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص:160.

الشكل رقم (01): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، كلية التجارة ص25

يتضح من الشكل أعلاه الآتي:¹

- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- الإستقلالية: عدم وجود أي ضغوط وتأثيرات غير لازمة؛
- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- المسؤولية: والتي تكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- العدالة: يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة،
- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

¹- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص:25

رابعاً: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

لقد تعاضمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير الحصانة القانونية وتعزيز الرفاهية الاجتماعية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997 - 1998 التي أظهرت فشل حوكمة الشركات، وما تلاها من انهيارات لكبريات الشركات في العالم. فعلى الصعيد الاقتصادي أخذت تتنامى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد والرشوة وسوء الإدارة، بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود¹.

1- أهمية حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية بشكل عام بالنسبة للشركات، أما بالنسبة للعلاقات بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح فلها طابع خاص، تتلخص الأهمية في النقاط التالية:²

- تحقيق ضمان النزاهة والحيادية لكافة العاملين في الشركات ابتداءً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى من العاملين فيها؛
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات والقضاء عليه؛
- تقادي الأخطاء العمدية أو غير العمدية أو أي انحراف ومنع حدوثه واستمراره؛
- تحقيق الفعالية القصوى لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الإستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغوطات من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أو غيرهم؛
- أداة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات وتعتمد في إدارتها على أسلوب علمي وعملي، يؤدي بها إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، وتحقيق الانسياب في توفير النزاهة للأسواق المالية وأصحاب المصالح وتوفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس الإدارة والشركات ومن ثم محاسبتهم وفق الأطر القانونية؛

¹- التميمي عباس حميد يحيى، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008، ص:74.

²-صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال: معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010.

- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى تحسين أداء السهم وبالتالي تعظيم الربحية الناتج عن تولد الثقة لدى المستثمرين وحملة الأسهم، ويؤدي أيضا إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل لما ستمتع به الشركات من شفافية في معاملاتها واجراءاتها المحاسبية؛

- توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية منهم، وتعظيم فوائدهم؛

- على الصعيد القانوني تأتي أهمية حوكمة الشركات لأنها تعمل على الوفاء بحقوق جميع الأطراف داخل وخارج الشركة، وتأتي للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من أي ممارسات سلبية؛

- ضمان الحصول على مجلس قوي ومهني قادر على اختيار مديرين مؤهلين وذوي كفاءة عالية قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة المختلفة في إطار القوانين واللوائح وبطريقة أخلاقية.

2- أهداف حوكمة الشركات

تهدف قواعد حوكمة الشركات إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسات السليمة للقواعد وتساعد على جذب المزيد من الاستثمارات، وزيادة تنافسية الشركة ومحاربة الفساد والتلاعبات، وذلك من خلال الآتي:¹

- ضمان الشفافية والإفصاح وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛

- ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الإدارة؛

- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛

- ضمان وجود قوانين وتشريعات وإجراءات واضحة ودقيقة تبين كيفية وتوقيت اجراء خصخصة الشركات؛

- تنمية الادخار وتشجيع الإستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل؛

- ضمان الحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين؛

- تشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية ومساعدته في الحصول على التمويل؛

- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل؛

- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح؛

¹-هوام لمياء، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 8-9ماي 2012، ص:6.

- مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعية تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل أشكاله، وأيضاً ترسيخ ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعية وخلق أنظمة لرقابة فعالة في إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة والحرص على زيادة قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة.

المطلب الثاني: الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات ومحدداتها

من أجل التطبيق الأمثل لحوكمة الشركات يجب على الأطراف المسؤولة عن تطبيقها احترام مجموعة من المحددات، وتشمل هذه الأخيرة محددات داخلية وأخرى خارجية لكي تستفيد أطراف أخرى منها بالشكل الصحيح، وفيما يلي توضيح للمحددات وكيفية تطبيقها من طرف الأطراف المسؤولة عنها والأطراف المستفيدة منها:

أولاً: الأطراف المسؤولة والمستفيدة من حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أطراف مساهمة فيها، والتي تقوم بتطبيقها والوقوف على احترام مبادئها وأسسها، لكي تستفيد منها أطراف أخرى، وتتمثل الأطراف المسؤولة والأطراف المستفيدة فيما يلي:

1- الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات

لكي يتم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يفضل أن يكون هناك أطراف مسؤولة عن هذا التطبيق وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:¹

1- لجنة التدقيق

تمثل لجان التدقيق أحد أهم العوامل الرئيسية لتقييم مسؤوليات حوكمة الشركات لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية والخارجية، حيث تعرف على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين تتوفر لهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة وتتكون لجنة التدقيق من الأطراف الآتية:

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص:ص:

- مجلس الإدارة: إنشاء لجنة التدقيق يؤدي إلى مساعدة أعضاء لجنة الإدارة التنفيذيين خاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي؛

- المدقق الخارجي: تقوم لجنة التدقيق بدور كبير في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، مما يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغوطات من إدارة الشركة؛

- التدقيق الداخلي: تقوم لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق وتوفير الموارد اللازمة له والاجتماع المستمر، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم وبين مجلس الإدارة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي للشركة.

ب- المستثمرون والأطراف الخارجيون

تطلب العديد من البورصات المالية العالمية من الشركات المسجلة بها بضرورة قيام لجنة التدقيق بإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي، توضح فيه المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح والمعلومات والتقارير المحاسبية، فإصدار التقارير يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية.

ج- مجلس الإدارة

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

2- الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تستفيد من حوكمة الشركات، والمتمثلة في الآتي:¹

1- المساهمون

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

¹ - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص: 17-18.

ب- الإدارة

تعتبر الإدارة الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية عن المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

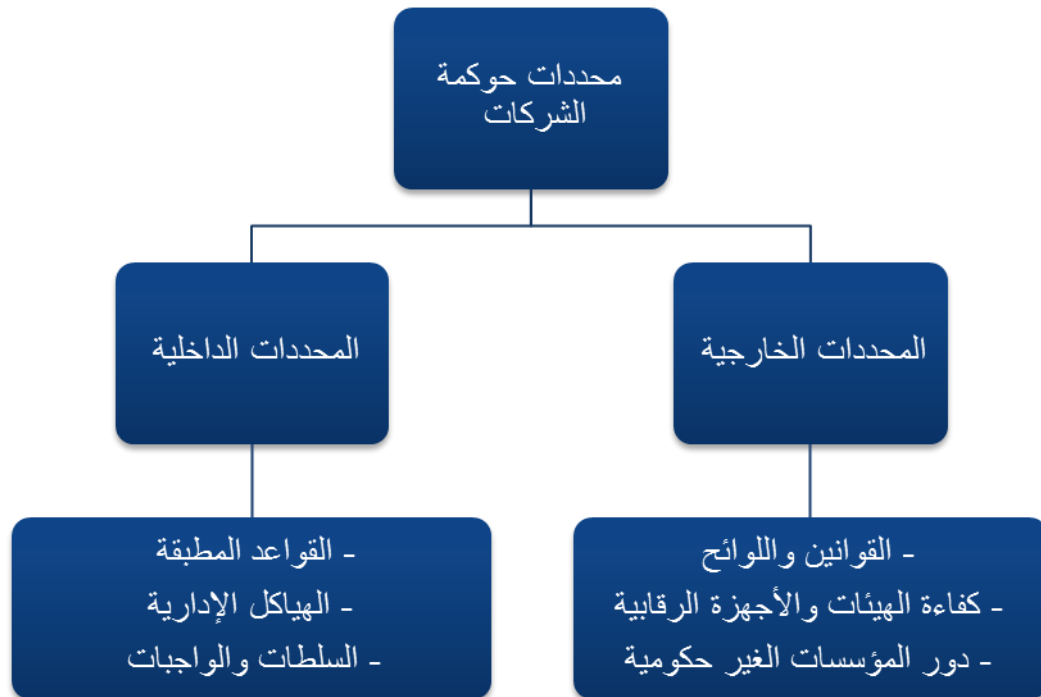
ج- أصحاب المصالح

يتأثر مفهوم حوكمة الشركات بعلاقات أصحاب المصالح، والذين يتمثلون في كل من يملك مصلحة داخل الشركة، مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، فدونهم لا تستطيع الإدارة ولا المساهمون من تحقيق الأهداف والاستراتيجيات الموضوعية.

ثانياً: محددات حوكمة الشركات

يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، من أجل الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وفي حالة عدم توافر تلك العوامل، فإن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمراً مشكوكاً فيه، وتشتمل هذه المحددات ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): محددات حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص22.

يتضح من الشكل أعلاه الآتي:

1-المحددات الخارجية

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العامل لاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس وكفاءة القطاع المالي والمتمثل في البنوك وسوق المال وتوفير التمويل اللازم للمشروعات، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية؛
- هيئة سوق المال والبورصة في إحكام الرقابة على الشركات وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين، المحاسبين، المحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض من العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2-المحددات الداخلية

تشمل المحددات الداخلية القوانين واللوائح داخل الشركة، كما تشمل أيضا الهياكل الإدارية فهي التي توزع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات مثل الإدارة والمساهمون وأصحاب المصالح، مما يؤدي إلى تحديد كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة، وبالتالي عدم وجود تعارض في المصالح بين جميع الأطراف بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل، أيضا قيام الأطراف بتحمل مسؤولياتها كل حسب سلطته وأداء واجباتها على أكمل وجه².

¹-عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، الجزء الرابع 2009، ص: 52.

²-محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، 2009، ص22.

المطلب الثالث: مبادئ وآليات حوكمة الشركات

توجد مجموعة من الممارسات والتي تضمن جودة وفعالية حوكمة الشركات والتي تعرف بالآلية، وأيضاً هناك مبادئ تطرقت إليها العديد من الهيئات الدولية مثل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ولجنة بازل، والتي تشمل ما يلي:

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات

إن الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات قد أدى إلى زيادة حرص العديد من الشركات لدراسته وتحليله ومنها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD). وعموماً فإن حوكمة الشركات تنعكس آثارها في زيادة الثقة بالاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته وكفاءته، وتوضح أهمية المبادئ في مجال حوكمة الشركات باعتبارها الخطوط العامة التي تهدف إلى تعزيز ودعم الإدارة وكفاءة الأسواق المالية فضلاً عن استقرار الاقتصاد ويمكن تلخيص المبادئ العامة لحوكمة الشركات في الآتي:

1- مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

تتمثل مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي في الآتي:¹

- **حقوق المساهمين:** تشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح وتدقيق القوائم المالية.
- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** يقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضاً حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية وحمايتهم عن عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- **دور أصحاب المصالح:** ويتضمن احترام حقوقهم القانونية، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة.
- **الإفصاح والشفافية:** ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن جميع المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبالدفقة الكافية.

¹-حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص : 65-72.

- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

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

2- مبادئ لجنة بازل:¹

وضعت لجنة بازل سنة 1999 إرشادات خاصة بحوكمة الشركات في المؤسسات المصرفية والمالية وهي تركز على النقاط التالية:²

- قيم المؤسسة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق من استخدامها لهذه المعايير؛

- إستراتيجية الشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛

- التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا سلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد؛

- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا؛

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

- 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 الشركة؛

- 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؛

- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا.

¹- فاتح غلاب، مرجع سابق، ص: 14.

²- داند عبد الغني- سعيدة تلي، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة ورقلة قاصدي مرياح، ص: 6.

ثانياً: آليات حوكمة الشركات

الآلية عبارة عن منظومة تشمل مجموعة من الإجراءات يقوم عملها على مبدأ التناسق والتعاون، حيث أن أي عطل قد يحصل في جزء منها يؤدي إلى توقف كل المنظومة، وهذا هو المبدأ الذي تقوم عليه الآلية، ومنه تعرف آليات حوكمة الشركات على أنها مجموعة الممارسات والخصائص التي تمكن الشركة من السيطرة على المتغيرات والعوامل الموجودة في بيئتها الداخلية والتعامل مع المتغيرات الخارجية، سعياً لتحقيق أصحاب المصالح في الشركة، وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى الآتي:

1- الآليات الداخلية

تتمثل أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في الآتي:¹

1- مجلس الإدارة

يتكون مجلس الإدارة من مجموعة من الأفراد المختارين من قبل المساهمين، يتمتع بسلطة تسيير الشؤون اليومية للشركة وفق برامج وإجراءات عمل محددة وملائمة، وسلطة إلزام الإدارة العليا بالتقيد بالسلوكيات والممارسات المهنية السليمة، بالإضافة إلى إلزامها بالقوانين والتشريعات والتعليمات الإشرافية.²

ومن أجل مجلس إدارة فعال يجب عليه العمل في مصلحة الشركة، وذلك بامتلاكه للسلطة اللازمة لممارسة أحكامه، لذلك يسعى إلى تشكيل مجموعة من اللجان من بين أعضائه الغير تنفيذيين من أبرزها:³

- لجنة التدقيق: تقوم بإعداد التقارير المالية والإشراف على التدقيق الداخلي، منه فهي أداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية للمعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات؛
- لجنة التعويضات (الحوافز والمكافآت): وهي اللجنة المسؤولة عن وضع حزمة التعويضات التنفيذية، إلا أن هذه الأخيرة تتمتع بمسؤولية أقل من لجنة المراجعة كما تتميز باستقلاليته؛

¹ - بروش زين الدين، دهمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالية والإداري، جامعة حمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص:ص: 13-14.

² - حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 113.

³ - حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني المنعقد يومي 6-7 ماي 2012، في مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص: 15.

- لجنة التعيينات: تسعى إلى تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع الخبرات والمهارات المحددة من طرف الشركة.

ب- المراجعة الداخلية

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية حوكمة لشركات، حيث تقوم بزيادة المصداقية وتحسين سلوك الموظفين العاملين بالشركة والتقليل من مخاطر الفساد المالي، ومن أجل تحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تتمتع بالاستقلالية وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها. الهدف منها هو إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، فهو يساعدها على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منظم لتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة.

2- الآليات الخارجية

تتمثل أهم الآليات الخارجية في الآتي:¹

أ- المراجعة الخارجية

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات وليس مقبوليتها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة في إختيار المدقق الخارجي والإستمرار في تكليفه، حيث أن لجان المراجعة المستقلة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي إختيار المدققين الأكفاء والمختصين في المجال الذي تعمل فيه الشركة.

ب- التشريع والقوانين

غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية حوكمة الشركات، مثل تأثير بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية حوكمة الشركات، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد تفرض القوانين تقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية أو تفرض على المديرين التنفيذيين الشهادة على صحة التقارير، وأيضا تقوية الاتصال بين المراجع الخارجي ولجنة التدقيق، و قد تصل أيضا إلى تحديد سلطة بعض المسؤولين في المصادقة على بعض المعاملات في الشركة والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين أو أصحاب المصالح في الشركة.

¹ - بروش زين الدين، دهيمي جابر، مرجع سابق، ص-ص: 17-18.

ج- منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري

تعتبر منافسة سوق المنتجات أو سوق الخدمات من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، بحيث أن الشركة ما لم تقم بأداء واجباتها بالشكل الصحيح أو تكون غير مؤهلة فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس المجال وبالتالي تتعرض للخسارة وبعدها الإفلاس. فمنافسة السوق تؤثر في سلوك الإدارة وتهذبها خاصة إذا كانت سوق فعالة للعمل الإداري.

3- آليات حوكمة خارجية أخرى

هناك آليات أخرى لحوكمة شركات مكملة للآليات السابقة، من أهمها الآتي:¹

- الآليات القانونية والتي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق الأهداف؛

- الآليات الرقابية: لتحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة؛

- الآليات التنظيمية: والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف حوكمة الشركات مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة؛

- الآليات المحاسبية: التي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الإعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في إتخاذ القرارات المختلفة.

تسعى المؤسسات إلى تحقيق أقصى عوائد ممكنة من خلال الأنشطة التي تقوم بها مستغلة ما توفر لها من إمكانيات سواء مادية أو معنوية، ومن أجل بلوغ المستويات المطلوبة وجب توفر بيانات ومعلومات سليمة وصحيحة كما يجب أن تكون فعالة وفي الوقت المناسب، الأمر الذي عجزت عنه جل المؤسسات مما تطلب وجود معايير وقواعد وأنظمة أو ما يعرف بحوكمة الشركات.

أصبح للحوكمة دور فعال في حماية مسار الشركات، وتأكيد صدقها ومصداقيتها بل وحماية المشروع من أي متغيرات ومستجدات قد تؤثر عليه سلباً، وقد أصبح من الواضح تماماً أن تطبيقها يحدد بدرجة كبيرة مصير المؤسسات.

¹-عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص:56-57

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

في القرن الثامن عشر ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، ولقد اصطلح مهنيًا على تسمية الاجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من التسميات مثل إدارة الأرباح، الهندسة المالية، المحاسبة التجميلية أو المحاسبة الخلاقة ... مهما كانت هذه التسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية في غير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الاجراءات على حساب باقي الفئات ذات المصلحة في الوحدة الاقتصادية، لاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية للدلالة على عمليات التلاعب في البيانات المالية والذي أصبح محل تركيز واهتمام لدى المحاسبين والمدققين بشكل كبير في السنوات الأخيرة، خاصة بعد انهيار شركة انرون ENRON وتحميل الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها المسؤولية واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية¹.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة عموماً لتقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استشارية رشيدة لتحقيق الاهداف التي تسعى إليها الشركة، حيث أن للمحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، ولتحسين المركز المالي للشركة وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة او منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية التي كان ظهورها في الثمانينات وكان السبب وراء ظهورها الركود لاقتصادي الناتج في هذه الفترة والضغطات التي واجهت الشركات لتحسين أرباحها لتظهر في الأسواق المالية بأحسن صورة.

¹ - باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2013، ص:

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية، من أهمها الآتي:

- "المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صور حقيقية الى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة".¹
 - "المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي عن أية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل".²
 - "المحاسبة الإبداعية هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الإختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والإحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".³
 - "المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المالية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".⁴
- من التعاريف السابقة يمكن القول إن: المحاسبة الإبداعية عبارة عن ممارسات غير أخلاقية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية لتنتج بيانات مالية غير صحيحة ومضللة، وتتنحصر هذه الممارسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

ساعدت عدة عوامل في ظهور المحاسبة الإبداعية من أهمها الآتي:⁵

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات للوحدة الاقتصادية أحياناً بالاختيار من بين كل الطرق المحاسبية في اعداد القوائم المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من

¹- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص: 20.

²- بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، ص: 33.

³- ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة عبد الملك عبد العزيز، سنة 2010، ص: 8.

⁴- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سنة 2010، ص: 96.

⁵- باخجة عيد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص: 21-22.

بين البدائل المحاسبية المختلفة، ولهذا يترتب على الوحدة الاقتصادية اختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها من أجل تحقيق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية؛

- حرية التقديرات المحاسبية: التقريب المحاسبي هو مبلغ تقريبي لنبذ معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، حيث يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهلاك عادة ما تتم هذه التوقعات داخل الوحدة الإنتاجية، وهو ما يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة تقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب إحتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها؛

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيهن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها بغرض تحقيق أهداف ومكاسب معينة، مثلاً لو أن للشركة استثمار معين بقيمة مليون دولار بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بثلاثة ملايين دولار بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام الإدارة حرية اختيار السنة التي يرغبون ببيع هذا الإستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية؛

- القيود المزيفة المحاسبية: يمكن أن تستخدم القيود المزيفة المحاسبية للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة إهلاكها، وسعر البيع المشترك بإعادة التأجير يمكن أن يكون أقل أو أعلى من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود أو الأرباح.

ثالثاً: مجالات المحاسبة الإبداعية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وتتحمل الإدارة مسؤولية الإختيار حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة

لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ويكون اختيار الطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح متأثر بالأهداف الخاصة للإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها، ويمكن أن تصنف مجالات المحاسبة الإبداعية حسب التصنيفات الثلاثة التالية:¹

1 - قائمة الدخل

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل على

سبيل المثال:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة؛

- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛

- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛

- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية؛

- تقليل المصاريف المستحقة الدفع؛

2 - قائمة المركز المالي

هي القائمة التي تطلها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة، من خلال قيامها ببعض

الممارسات، منها على سبيل المثال:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛

- التضخيم في حسابات الأصول المدينة؛

- زيادة الاحتياطات؛

- التلاعب في مخصصات الديون؛

- تقليل الالتزامات.

¹ - رشا حماد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص-ص: 97-99.

3 - مجالات أخرى

يمكن أن تتجسد في سوء استخدام مفهوم النسبية، العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة). فضلا عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن أن

تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية:¹

- إدارة المبيعات: حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب، مثل تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات وتخفيض معدلات الفائدة على المبيعات الآجلة، تخفيض قيمة المبلغ المقدم وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل؛

- إدارة النفقات الاختيارية: حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل الإعلان، البحث والتطوير، والمصروفات الإدارية العمومية؛

- إدارة الإنتاج: حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، الى جانب أن زيادة الإنتاج تؤدي الى زيادة المخزون في نهاية المدة، ويترتب عن ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول الى رقم الربح المطلوب، والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الربح.

رابعاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأسباب تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أهمها

الآتي:²

1- التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من أهم أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية وذلك بتخفيض الأرباح وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، وذلك بتواطؤ المالكين والتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي؛

2- تحقيق مكاسب شخصية: وذلك بتواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر خلال الأزمات المالية؛

¹- باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص: 24.

²- حسن فليح، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 27، سنة 2011، ص-ص: 362-363.

3- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى الإدارة إلى الحصول على تمويل بأشكاله المختلفة خاصة في حالة وقوعها في أزمات السيولة، وتخضع الشركات المالية الإدارة لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح التمويل، وهنا تلجأ الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا؛

4- **التصنيف المهني:** تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في نفس المجال للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه مؤسسات وهيئات دولية متخصصة، ويستند هذا التقدير على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وهنا تستخدم المؤسسة المحاسبة الإبداعية في تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم؛

5- **للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** تقوم الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية لزيادة الأرباح لاسيما إذا كانت هناك حوافز ومكافآت مرتبطة بتلك الأرباح.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق التلاعب ووسائل الحد منها

تتطور التلاعبات المحاسبية مع مرور الوقت، لذلك وجب مواكبة طرقها وأساليبها وذلك من أجل وضع الوسائل اللازمة للتصدي لهذه التلاعبات وحماية حقوق المستثمرين وأصحاب المصالح، لذا سيتم في هذا المطلب إلى التطرق لأهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وطرقها وأيضا ما تقابل هذه الأساليب من وسائل للحد منها.

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية

تقع مهمة اختيار الطريقة المحاسبية المستخدمة على عاتق الإدارة، فتقوم باختيار البدائل المحاسبية التي من شأنها توفير معلومات محاسبية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة الطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات. وفيما يأتي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية، ومن أساليب المحاسبة الإبداعية الآتي:¹

- عدم اظهار الحسابات المعدومة والمستحقة، وهذا يؤدي الى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛

¹باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص:75.

- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وصعوبة تحقق المدقق الخارجي منها وهذا يؤدي الى تضخيم الأرباح؛

- تسجيل جزء من المبيعات في مدة لاحقة أو سابقة مما يؤدي الى التأثير على النتائج؛

- زيادة توزيع أرباح الشركات التابعة للوحدة الاقتصادية الام؛

- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية المدة وهذا يؤدي الى تحسين معدلات دوران المخزون؛

- تسجيل بعض المصاريف في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل وهذا يؤدي إلى التأثير على الأرباح.

والجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدها الإدارة في قائمة الدخل:

الجدول رقم (01): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدها الإدارة في قائمة الدخل

البند	أساليب المحاسبة الإبداعية
المبيعات	- إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها في العام الموالي؛ - إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة.
كلفة البضاعة المباعة	- تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى القادم؛ - تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون.
مصاريف التشغيل	- استخدام معدلات إهلاك اقل من المعدلات المتعارف عليها في الصناعة؛ - إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك.

المصدر: باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2013، ص:77.

كما يتضح في الجدول السابق بعض أساليب المحاسبة الإبداعية وفق بنود مختلفة مثل كلفة البضاعة المباعة، المبيعات ومصاريف التشغيل والتي تخص قائمة الدخل.

والجدول التالي يوضح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمدها الإدارة في قائمة الدخل:

الجدول رقم (02): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها الإدارة في قائمة المركز المالي

أساليب المحاسبة الإبداعية	البند
- التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة العملة بعملات أجنبية؛ - عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة	النقدية
- الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة لتسديد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة؛	المطلوبات طويلة الأجل
- إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة؛ - إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل؛	حقوق المساهمين
- خطأ متعمد بتصنيف الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة؛	الذمم المالية
- المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة الناشئة عن الاندماج؛	الموجودات الغير الملموسة

المصدر: باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل ماجستير علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2013، ص: 78.

يوضح الجدول السابق أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، وفق البنود التالية:
المطلوبات طويلة الأجل، حقوق المساهمين، الذمم المالية والموجودات الغير الملموسة.

ثانيا: الوسائل الحديثة لحد من المحاسبة الإبداعية

تعتبر مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الوسائل والأساليب والاتجاهات الحديثة للكشف على هذه الممارسات والحد منها:¹

- لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك NYSE وهيئة سوق المال

¹ - حسين فليح وفارس جميل، مرجع سابق، ص: 370-371.

الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجان بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك لمحاولة زيادة الاستقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركة؛

- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الاقتصاديات، وأيضاً انفتاح الأسواق العالمية وعولمتها والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو، أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير مهنية وأخلاقية مهنية جديدة وهي ما يعرف بحوكمة الشركات وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها؛

- خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا السبب فإن لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وذلك عن طريق ما يلي:

1- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى الغاؤها؛

ب- تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بها استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات؛

- الوسيلة الأهم والأقوى هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية؛

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ويتم هذا الأمر اما عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرون ومستخدمي المعلومات أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية سواء كانت حكومية أو من القطاع الخاص؛

-تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية والتي من أهم وظائفها وضع السلوك المهني الذي يجب أن يلتزم به المراجع والمحاسب المعتمد.

المطلب الثالث: تفعيل حوكمة الشركات للحد من المحاسبة الإبداعية

يعزز مفهوم حوكمة الشركات الإفصاح والشفافية، الأمر الذي ساعد على توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية، ولحوكمة الشركات آليات خارجية وأخرى داخلية، وتفعيل هذه الآليات من شأنه الحد من تلاعبات المحاسبين المبدعين. ويمكن تلخيص ما أكدته لائحة حوكمة الشركات في النقاط التالية¹:

-يشكل مجلس الإدارة لجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة، لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية؛
-تصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة؛

-تشمل مهمات لجنة المراجعة ومسؤولياتها ما يلي:

-الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بغرض التحقق من مدى فعاليتها في تنفيذ الأعمال والمهام المحددة لها من قبل مجلس الإدارة؛

-دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن وضعه وتوصياتها؛

-متابعة أعمال المحاسبين القانونيين والموافقة عن أتعابهم على تلك الأعمال؛

-دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها.

هذا فيما يخص تفعيل مجلس الإدارة ولجان المراجعة الداخلية، أما فيما يخص الآليات الخارجية أي دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا التشريعات والقوانين. فالتدقيق الخارجي يملك انعكاس إيجابي على حوكمة الشركات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح داخل الشركة التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها مثل مجلس الإدارة والمساهمون، وأيضاً بعض من الأطراف الخارجية مثل هيئات التمويل والمستثمرون المحتملون.

يمكن الاستفادة من عمل المراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال النقاط الآتية:

¹ - عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، سنة 2008، ص ص: 209-210.

- تقييم نظام الرقابة الداخلي: تكمن مسؤولية المراجع الخارجي في دراسة وتقييم وسائل وإجراءات الأنظمة الإدارية والمحاسبية والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية؛
- إكتشاف الأخطاء والغش: تعتبر من الوظائف الأساسية للمراجع الخارجي، فالأخطاء هي تحريفات غير متعمدة أما الغش فهو عبارة عن تحريفات متعمدة مقصودة مثل الاختلاس واعداد تقارير مالية مزيفة؛
- إكتشاف التصرفات غير قانونية: التصرفات غير قانونية هي مخالفات للقوانين أو اللوائح الحكومية عن طريق الوحدة الخاضعة للمراجعة أو إدارتها أو موظفيها الذين يعملون لصالحها.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة والمقارنة بينها وبين دراستنا

يعتمد الباحثون على طرق مختلفة في بحوثهم، فكل منهم طريقته الخاصة في جمع المعلومات وأيضاً في تحليلها، وهذا سبب الفروقات في الدراسات المختلفة في جل البحوث، ففي هذا موضوع ركز معظم الباحثون على دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، أما هذه الدراسة فقد ركزت على حوكمة الشركات وتأثيرها على الشركات ودورها في تنظيم العلاقة بين إدارة الشركة من جهة، وحاملي الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى، بعد ذلك درسنا تأثير آلياتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية، فيما يلي بعض الدراسات العربية والأجنبية والتعقيب على هذه الدراسات والفرق بينها وبين دراستنا.

المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة

تعددت الدراسات باللغة العربية التي تناولت متغيرات الدراسة من مختلف الجوانب منها الآتي:

أولاً: دراسة "فداوي أمينة" 2014/2013، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن لإدارة المخاطر كركيزة أن تضع إستراتيجية تحد من خطر المحاسبة الإبداعية، كما يعد الإفصاح في البيانات المالية مطلباً جوهرياً من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية. تتفاعل الرقابة مع كل من الركيزتين السابقتين يؤدي إلى تحقيق مساءلة الإدارة وحماية حقوق الملاك وأصحاب المصالح في الشركة.

ثانيا: دراسة "ميسون بنت محمد بن علي القري"، 2010 بعنوان "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وصورها وأسباب انتشارها، والبحث في دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية التي وردت في أدبيات المحاسبة، وأيضا معرفة ومناقشة وجهة نظر الأكاديميين في الأساليب والدوافع في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة الى ان اهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة النظر الاكاديمية هي التهرب الضريبي والرغبة في الحصول على التعويضات الإدارية، أيضا الرغبة في التأثير على القرارات الاستثمارية للمساهمين وتحقيق أهداف محددة للربح، أما من وجهة نظر المهنية فتسعى المحاسبة الإبداعية لتحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل والمحافظة على سقف التمويل الممنوحة من قيل المقرضين.

ثالثا: دراسة "ميسون بنت محمد بن علي القري" 2010، بعنوان: "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية-

هدفت هذه الدراسة الميدانية ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية كما هدفت بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتوصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة الإبداعية على رأسها الحصول على المنافع الإدارية، كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

رابعا: دراسة "عبد المطلب عثمان بن محمود" 2015، بعنوان "نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات":

هدفت إلى الدراسة التعرف على مستوى تطبيق الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لقواعد وآليات حوكمة الشركات، وبناء نموذج كمي للعلاقة بين آليات وقواعد حوكمة الشركات وكفاءة سوق الأوراق المالية واختبار تلك العلاقة مستعينا بتوزيع استبانة على الأطراف الرئيسية لحوكمة الشركات. ولقد توصلت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح يتضمن العلاقة بين كفاءة السوق وبين آليات

حوكمة الشركات، ومن خلال النتيجة التي توصل إليها وهي أنه يوجد تأثير إيجابي لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على كفاءة السوق المالي.

خامسا: دراسة باخجة خديجة 2013، بعنوان "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية":

تهدف الدراسة إلى اظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وقد توصلت الدراسة إلى معايير المحاسبة الدولية تلعب دورا أساسيا في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية لأن غياب هذه المعايير يؤدي إلى اتباع إجراءات وطرائق محاسبية غير سليمة وغير موحدة وبالتالي ينعكس على المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة

أولا: دراسة " Valdu & Matis " 2010، رومانيا، بعنوان: "حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، ما مدى قوة العلاقة بين المفهومين؟"

هدفت الدراسة إلى محاولة الربط بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقديم قراءة أدبية معمقة لكلا المفهومين، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية مفادها أن ما يربط حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية هو نظرية الوكالة، فانفصال الملكية عن الإدارة يؤدي بالضرورة إلى استغلال هذه الأخيرة لنفوذها من أجل تحقيق أغراضها وتعظيم مكافآتها على حساب مصلحة المساهمين، وبالتالي لما كانت حوكمة الشركات حلا مقترحا لمشكلة الوكالة ونظاما رقابيا فعالا تحكمه آليات رقابية داخلية وخارجية، فإنها يمكن أن تشكل جدارا وقائيا تجاه المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: دراسة " Agarwal " 2009، الهند، بعنوان " العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات "

هدف إلى اختبار قوة العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك على أساس مجموعة من العوامل التي رأى الباحث أنه يمكن إستخدامها في إطار الحوكمة الجيدة للشركات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجعة، نظام الرقابة

الداخلية والمحاسبة الإبداعية، إذ يظهر تأثير كل منهما بطريقة إيجابية للحد من هذه الممارسات، كذلك توصلت هذه 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.

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

في هذه الدراسة هدف الباحث إلى توضيح آثار تغيير طرق تقييم المخزون في إطار المحاسبة الإبداعية على ربحية الشركة، حيث أشار إلى أن الاختيار في طرق تسعير المخزون لا يغير من واقع الأحداث الاقتصادية للشركة بل يؤثر على الضرائب من جهة وعلى قيمة الأرباح المحتجزة من جهة أخرى، ويمتد ذلك التأثير إلى قيمة صافي الدخل وتوزيعه على المساهمين في شكل أرباح، وبالتالي تظهر خطورة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير طرق تقييم المخزون تماشياً مع أغراض الإدارة في ذلك. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحسين أداء كل من لجان المراجعة والمحاسبين الماليين، بحيث يمكن لكل منهما المتابعة المستمرة للمخزون ومعدل ربحية السهم تقادياً لتقديم إنطباع مظل في تسعير مخزون الشركة عن طريق المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة ودراستنا

تؤكد الدراسات السابقة على الدور المهم لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وقد أجمعت أيضاً على أهمية الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتطبيق الجيد لمبادئها الذي يضمن تجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية، واختلفت من باحث إلى آخر في مكان الدراسة من بورصة أو شركات، وهناك من اختار فرع معين لدراسة العلاقة بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية، لكن معظم الدراسات اتفقت على نفس النتائج.

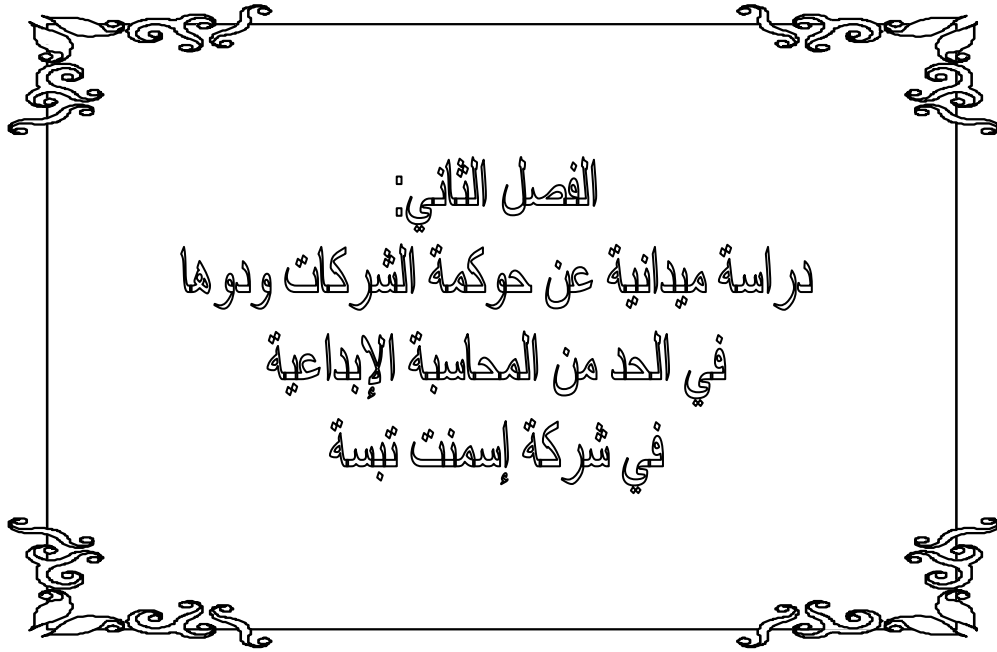
أما هذه الدراسة فقد كانت في شركة اسمنت تبسة -الماء الأبيض- وشملت فروع متعددة كالمحاسبة والمالية وفرع الموارد البشرية، وأيضاً ركزت على الدور المهم الذي تلعبه حوكمة الشركات، ومبادئها وآلياتها سواء الداخلية أو الخارجية، وتطرق إلى كل آلياتها كل على حدا، بعد ذلك تأثير هذه الآليات على المحاسبة الإبداعية، واطار العلاقة بينهما وكيفية التأثير.

حيث ظهرت هذه الدراسة أن كل من آليات حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية لها تأثير على ممارسات الحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يمكن القول إن حوكمة الشركات هي النظام الفعال الواجب توفره في الشركة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والمتمثلة في حالات الغش والتلاعب التي يقوم بها المحاسبون.

حيث يمكن تفعيل نظام حوكمة الشركات بتطبيق مبادئها وآلياتها سواء الداخلية أو الخارجية، مما يؤدي إلى تجنب وتقادي ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المحاسبين والتي لا تخرج عن نطاق معايير المحاسبة الدولية، بمعنى أنها ممارسات قانونية يصعب الكشف عنها.



الفصل الثاني:

دراسة ميدانية عن حوكمة الشركات ودورها
في الحد من المحاسبة الإبداعية
في شركة إسمنت تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية عن حوكمة الشركات ودورها في الحد من المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة

تمهيد

جاء هذا الفصل كتكملة لمواصلة الدراسة النظرية حول موضوع البحث ومحاولة إسقاطها على الواقع، ومن أجل إثراء البحث العلمي وإعطاء صورة صحيحة وواضحة عن الموضوع، فقد تم الإعتماد في هذا الفصل على الإستبانة للبحث عن مدى تأثير آليات حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللوقوف على هذا الأثر تم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:

- الإطار المنهجي للدراسة؛
- التحضير للدراسة الميدانية؛
- أداة الدراسة واختبار ثباتها وصدقها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

هذا ما سيتم تناوله من خلال المطالب الآتي:

- التعريف بمكان الدراسة؛
- التحضير للدراسة الميدانية؛
- أداة الدراسة واختبار ثباتها وصدقها.

المطلب الأول: التعريف بمكان الدراسة

أولاً: نظرة عامة حول شركة إسمنت تبسة (مصنع الإسمنت تبسة)

شركة إسمنت تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق، وتتمثل هذه المؤسسة في الباعث الأساسي للمشروع المنجز بأحدث التكنولوجيات في نظام التحكم ذات أسهم، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق مصنع الماء الأبيض ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر 800.000.000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي:

- ERCE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ب: 1200 سهم أي بنسبة 60%؛
- ERCO مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب ب: 400 سهم أي بنسبة 20%؛
- ECDE مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف ب: 400 سهم أي بنسبة 20%.

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

للإشارة فإن مشروع إنجاز هذه الشركة هو أحد برامج المخطط الرباعي الرابع (80/67) للتنمية

والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء EDIMCO ويبلغ رأس المال الاجتماعي: 1.200.000.000 دج (سنة 2000).

لكن سنة 1988 تم تحويل الملف إلى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق بقسنطينة ERCE. وذلك باعتبارها قريبة جغرافياً لمدينة تبسة، وفي سنة 1996 انفصلت الشركة عن المؤسسة الأم تحت اسم مؤسسة إسمنت تبسة والتي تتولى الإشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة مصنع الماء الأبيض. ولقد أنشأت الشركة SCT بهدف إنتاج وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه، وتتمثل مهامها في:

• الإشراف الإداري على المصنع؛

• برمجة البيع لـ 20 % من الإنتاج.

كما تعود فكرة إنشاء واختيار المكان الذي بنى فيه المصنع لعدة عوامل أهمها:

- وجود الكلس بالمنطقة والذي يمتد عمر استغلاله حسب تقدير الخبراء لفترة تزيد عن القرن، كما أن دائرة الكلس يبلغ قطرها 10 كلم قرب مورد الطين إذ لا يتعدى بعده عن المصنع مسافة 2 كلم؛

- تواجد المواد الأولية الأخرى ببلديات مجاورة فالحديد الثلاثي يتم استخراجه من جبال الونزة وجبل العنق ببئر الكاهنة، والجبس من دائرة بئر العاتر جبل العنق؛

- كون الأراضي التي بنى عليها غير صالحة للزراعة.

وقد ساهم في إنشاء هذا المصنع المؤسسات الآتية:

• FLS هي شركة متعددة الجنسيات - دانماركية، إسبانية - قامت بدراسة تقنية لإنجاز المصنع وكذا تمويله 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 الهندسية المعمارية؛

• BATIMETAL والتي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات وورشات الميكانيك؛

• ENCC اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها؛

• 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 16ل/ثا.

يقع مصنع الإسمنت وحدة الماء الأبيض على بعد 26 كلم جنوب المدينة بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16، ويتربع على مساحة تقدر بـ 32 هكتار.

ويبعد موقع الوحدة عن مقر بلدية الماء الأبيض بحوالي 2كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج SOVES ومن الشمال والشرق أراضي زراعية، كما تجدر الإشارة إلى أن مدة إنشاء المصنع هي حوالي 67 شهرا أي خمس سنوات و7 أشهر من يوم البناء 1990/02/25 إلى غاية 1995/02/11 تاريخ نهاية الأشغال، وكانت انطلاقة المشروع كالآتي:

- 1994/10/11: تاريخ إشعال الفرن؛

- 1994/10/14: تاريخ الحصول على أول كلنكر clinker؛

- 1994/10/16: تاريخ الحصول على مادة الإسمنت لأول مرة؛

- 1995/03/12: تاريخ توزيع أول كمية من مادة الإسمنت؛

ثانيا: أهداف الشركة

تتمثل أهداف الشركة كما جاء في الوثائق القانونية لها: «إن شركة إسمنت 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 مباشرا وغير مباشر بمادة الإسمنت».

إلى جانب ذلك هناك أهداف أخرى ظاهرة وضمنية، ملخصة في الآتي:

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل؛
- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي؛
- تغطية العجز الجهوي خاصة في مجال الإسمنت ومواد البناء؛
- إنتاج منتج يتصف بالمواصفات الدولية يسمح بالمنافسة.

ثالثا: إمكانات الشركة

الإمكانات المادية: حيازة الشركة على ثلاثة مقالع: مقلع الحجر الكلسي ويحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الكلس، المقلع الطيني ويحتوي كإحتياطي على 33200 طن من الطين، مقلع الرمل ويحتوي على 9 ملايين طن كإحتياطي.

وتعتبر هذه المقالع المصادر الأولية الأساسية لصناعة الإسمنت بالإضافة إلى:

1. مادة الجبس وتستخرج من وحدة بئر العاتر.

2. الحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة.

رابعا: نبذة تاريخية عن مادة الإسمنت

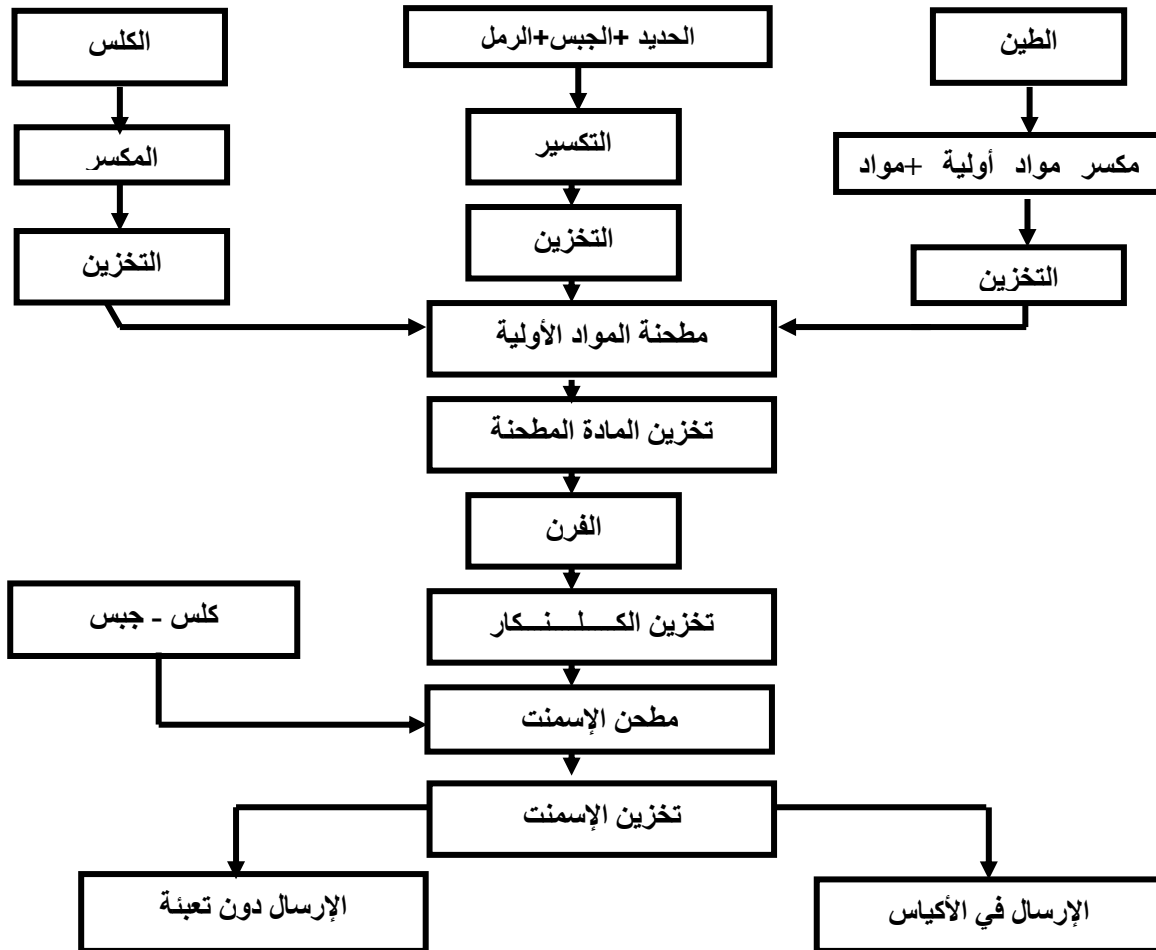
تتنمي مادة الإسمنت إلى عائلة هايدروليك ليانت HYDRAULIQUELIANT التي تتميز بأنها إذا تفاعلت مع الماء تعطينا مركب صلب سواء في الهواء أو تحت الماء ومر اكتشاف الإسمنت بالمراحل التالية:

• 1756: أول محاولة لصناعة الإسمنت من خلال الهيدروليك الكلي من طرف الإنجليزي سميطن؛

• 1785: أول محاولة لإدخال مادة الطين في صناعة الإسمنت من طرف الفرنسي ديمرو؛

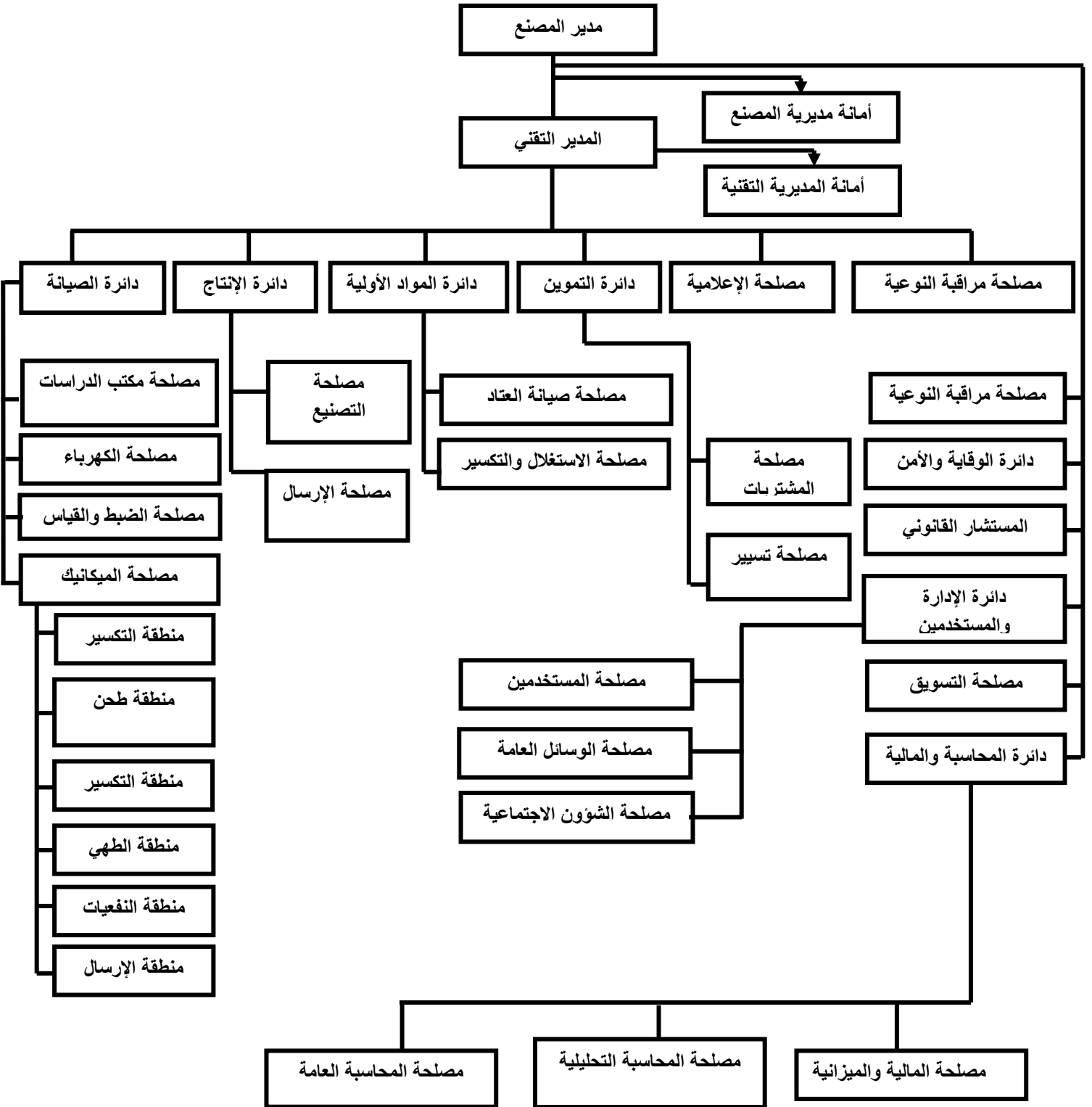
- 1796: اكتشاف أول إسمنت سريع من طرف الإنجليزي باركير؛
 - 2181: أول محاولة حقيقية لدمج مادة الكلس مع السليس والألمنيوم من طرف الفرنسي لويس جوزيف فيك؛
 - 1824: أول شهادة تمنح لمكتشف الإسمنت البورتلاندي القبرصي: جوزيف أبسدين.
- ومن هذا التاريخ توالى الاكتشافات في هذا المجال، حيث اكتشفت أنواع عديدة لهذه المادة، إسمنت يستخدم في بناء القواعد للمنشآت والجسور تحت الماء، إسمنت خاص لبناء الآبار البترولية، إسمنت خاص لبناء المنشآت الاقتصادية والعمارات والمساكن، ومازالت البحوث قائمة ليومنا هذا في هذا المجال.

الشكل رقم (03): مراحل صناعة الإسمنت



المصدر: وثائق من الشركة.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لشركة إسمنت تبسة - الماء الأبيض -



المصدر: وثائق من الشركة.

المطلب الثاني: التحضير للدراسة الميدانية

لكل بحث علمي إطاره المنهجي الذي من خلاله يقوم الباحث بحصر جوانب البحث في مجموعة من المراحل لتسهيل تتبع هذه الدراسة ولعرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة عن مختلف التساؤلات في هذا البحث والتحقق من الفرضيات المقدمة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الاطارات والمسؤولين في شركة إسمنت تبسة، وهم عمال كل من مصلحة المالية والمحاسبة ودائرة التمويل والمتمثلة في كل من مصلحة المشتريات ومصلحة تسيير المخزون، إضافة إلى عمال مصلحة المستخدمين. وقد تم اختيار عينة عشوائية من بينهم وكان نتائج توزيع الاستبيان كالتالي:

الجدول رقم «03»: عينة الدراسة لشركة إسمنت تبسة-الماء الأبيض-

عدد أفراد العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
35	35	31	31

المصدر: من إعداد الطالبان.

ثانياً: طرق جمع البيانات

تعتمد نتائج الدراسة على المنهج المستخدم والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، ونظراً لتعدد مصادر جمع هذه البيانات فقد تم الاستعانة بمجموعة من الأدوات للحصول على البيانات العلمية والموضوعية وتتمثل في الآتي:

1. الاستبيان

قصد توضيح دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية تم إعداد إستبيان وتطويره بشكل يساعد في جمع المعلومات.

2. المقابلة

استخدمت المقابلة تدعيماً للاستمرار في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة.

3. الوثائق والسجلات

تم الاستعانة بمجموعة من الوثائق المتعلقة بالجانب التاريخي للشركة والتعريف بها، موقعها وإمكاناتها، والبيانات الخاصة بالهيكل التنظيمي وهذا بغرض تحديد عينة الدراسة.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي سيتم تجميعها سيتم اعتماد طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها. بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية "SPSS"، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة وتحسب بالقانون الآتي:

$$\frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي للتكرارات}} = \text{النسبة المئوية}$$

2. معامل ألفا كرونباخ

تم استخدامه لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، ويعبر عنه بالمعادلة الآتية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum V_i}{V_t} \right)$$

حيث:

a : يمثل ألفا كرونباخ.

n : يمثل عدد الأسئلة.

V_i : يمثل التباين في مجموع المحاور للاستمارة.

V_t : يمثل التباين لأسئلة المحور.

3. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

تم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة أداة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum(x_i - \bar{x})^2}}{N}$$

4. معامل ارتباط بيرسون

يستخدم معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها، وتم حسابه انطلاقاً من برنامج الحزم الإحصائية الاجتماعية "SPSS" كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت للتدرج الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4/5=0.80) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الآتية:

- معاملات الالتواء والتفلطح للتأكد من اعتدالية توزيع البيانات واتباعها للتوزيع الطبيعي للتمكن من اختبار الفرضيات.
- معامل الارتباط وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغيرات التابعة والمستقلة.
- تحليل التباين لمعيار واحد للمقارنة بين المتوسطات والتوصل إلى قرار يتعلق بوجود أو عدم وجود فروقات بين المتوسطات.
- أسلوب الانحدار البسيط لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، كما يساعد في تحديد مدى مساهمة المتغيرات المستقلة في التغير الحاصل في المتغير التابع، وتحديد أكثرها تأثيراً وبالتالي التنبؤ بقيم المتغير التابع نتيجة التغير الحاصل في المتغير المستقل.

المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبار ثباتها وصدقها

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر الآتية:

أولاً: أداة الدراسة

1-محتويات الاستمارة

تم تصميم الاستمارة كأداة أساسية تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لتحقيق أغراض البحث، وقد تضمنت الاستمارة على محاور تتضمن متغيرات الدراسة وفي شكلها النهائي إحتوت الاستمارة على 20 سؤالاً مقسمة إلى جزئين أساسيين هما:

- الجزء الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية والوظيفية وتتمثل في الجنس، العمر، المستوى العلمي، الخبرة المهنية.

• **الجزء الثاني:** اشتمل هذا الجزء على محورين أساسيين هما:

المحور الأول: تضمن العبارات الخاصة بآليات حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة وتضمن

13 عبارة موزعة على محورين فرعيين يتمثلان في الآتي:

- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتشمل 7 عبارات؛

- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وتشمل 6 عبارات.

المحور الثاني: تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية في الشركة محل الدراسة ومدى

تأثير أساليبها على الشركة وقد تضمنت 7 عبارات.

ثانيا: مقياس الاستمارة

لتحويل إجابات عينة الدراسة إلي بيانات كمية تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لكونه أكثر

تعبيرا وتنوعا وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول

الآتي:

الجدول رقم «04»: مقياس الاستبيان

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبان.

ثانيا: اختبار ثبات وصدق الاستبيان

لتطبيق الأساليب الإحصائية واختبار الفرضيات كان لابد من اختبار صدق وثبات الاستبيان

وقبل ذلك فقد قام الباحثان بعرض استمارة الاستبيان على الأستاذة المشرفة أولا وعلى مجموعة من

المحكمين لإبداء الرأي وتقديم الملاحظات بالتعديل، ليتم أخذها بعين الاعتبار لوضع الاستبيان في

صيغته النهائية وهو ما يعرف بالصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين) وذلك بهدف معرفة مدى

صلاحية استمارة الاستبيان كأداة للقياس قبل استخدامها في الدراسة وذلك للوصول إلى مستوى عال من

تعميم النتائج.

ويمكن التحقق من ثبات الاستبيان من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha وتتراوح

قيمة هذا المعامل ما بين 0-1، لتكون أصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.6.

فكانت النتائج مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم «05»: نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ (معامل الثبات)

معامل الثبات	أجزاء الاستبيان
0,724	آليات حوكمة الشركات
0,610	المحاسبة الإبداعية
0,699	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول رقم «05» أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للدرجة الكلية كانت 69,9% وهي أكبر من أدنى قيمة مقبولة لمعامل الثبات 0.6، مما يؤكد ثبات الاستبيان وصلاحيته للتحليل والوثوق في النتائج التي سيتم التوصل إليها.

أما صدق الاتساق الداخلي فيقصد به مدى اتساق كل عبارة من العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة مع الدرجة الكلية للمحور ككل، والذي يحسب من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات المتمثل في معامل ألفا كرونباخ لكل محور، فكانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم «06»: نتائج اختبار معامل صدق الاتساق الداخلي

معامل الصدق	أجزاء الاستبيان
0,850	آليات حوكمة الشركات
0,781	المحاسبة الإبداعية
0,836	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الطالبان.

يتضح من نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي أن درجة الاتساق بين عبارات كل جزء من الأجزاء عالية، ما يدل على أن المحاور صادقة لما وضعت لقياسه وذلك بنسبة 83,6%.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

هذا ما سيتم تناوله من خلال المطالب الآتية:

- التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة؛
- التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة؛
- اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

أولاً: الجنس

الجدول رقم «07»: خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية (%)
أنثى	9	29
ذكر	22	71
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مفردات العينة حسب الجنس موزعة بنسب غير متقاربة فقد كانت نسبة الذكور المجيبين على فقرات الاستبيان 71% وفي المقابل نسبة 29% للإناث، أي أن نسبة الذكور تغلب على نسبة الإناث.

ثانياً: العمر

الجدول رقم «08»: خصائص عينة الدراسة من حيث العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية (%)
أقل من 30	18	58,1
من 31 إلى 40	8	25,8
من 41 إلى 50	4	12,9
أكبر من 50 سنة	1	3,2
المجموع	31	100

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من خلال الجدول السابق أن ما نسبته 58,1% من أفراد عينة الدراسة في الفئة العمرية أقل من 30 سنة وهي أكبر نسبة مما يدل على أن عمال الشركة محل الدراسة يملكون المعرفة الكافية لاستيعاب وفهم فقرات الاستبيان والإجابة عليها على اعتبار أن مصطلح المحاسبة الإبداعية حديث وأفراد عينة الدراسة من الخريجين الجدد، بينما بلغت الفئة العمرية من من 31 إلى 40 نسبة 25,8%، أما الفئة العمرية من من 41 إلى 50 سنة فبلغت نسبة 12,9%، في حين الفئة العمرية أكبر من 50 سنة بلغت نسبة 3,2%.

ثالثاً: المستوى التعليمي

الجدول رقم «09»: خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي

النسبة المئوية (%)	التكرار	المستوى التعليمي
22,5	7	ليسانس
41,9	13	ماستر
3,2	1	ماجستير
32,2	10	دراسات أخرى
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من خلال الجدول السابق فيما يخص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي أن أكبر نسبة تعود إلى المتحصلين على الماستر حيث بلغت نسبة 41,9%، أما المتحصلين على شهادة الليسانس بلغت نسبتهم 22,5%، أما المتحصلين على الدراسات الأخرى بنسبة 32,2%، وكان متحصل واحد على ماجستير أي بنسبة 3,2%.

رابعاً: الخبرة المهنية

الجدول رقم «10»: خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية

النسبة المئوية (%)	التكرار	الخبرة المهنية
64,5	20	أقل من 5 سنوات
12,9	4	من 6 إلى 10 سنوات
3,2	1	من 11 سنة إلى 15 سنة
19,4	6	15 سنة فأكثر
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

فيما يتعلق بسنوات الخبرة يتضح من الجدول السابق أن ما نسبته 64,5% من أفراد العينة يتمتعون بخبرة أقل من 5 سنوات في حين بلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 15 سنة نسبة 19,4% تليها نسبة 12,9% لذوي الخبرة من 6 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، أما النسبة المتبقية والمتمثلة في 3,2% فهي تمثل الفئة ذوي الخبرة من 11 سنة إلى 15 سنة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

للقيام بالتحليل الوصفي لإجابات العينة لابد من تحديد أوزان فقرات محاور الدراسة (الأهمية النسبية) المعبر عنها في محاور الاستبيان ومن ثم تحديد قيمة الوسط المرجح ودرجة الموافقة المقابلة له مع العلم أنه تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المذكور سابقاً.

الجدول رقم «11»: مقياس ليكارت الخماسي والمتوسط المرجح

الوزن	الإجابة	المتوسط المرجح	درجة التحقق
1	غير موافق بشدة	من 1,00 إلى 1,79	ضعيفة جداً
2	غير موافق	من 1,80 إلى 2,59	ضعيفة
3	محايد	من 2,60 إلى 3,39	متوسطة
4	موافق	من 3,40 إلى 4,19	عالية
5	موافق بشدة	من 4,20 إلى 5,00	عالية جداً

المصدر: من إعداد الطالبين على ضوء محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام Spss، دار وائل،

عمان، 2008، ص: 23.

أولاً: المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم «12»: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	تؤدي بعض التعديلات المحاسبية إلى زيادة القيمة السوقية للشركة	4,32	0,541	عالية
2	يمكن تحسين المركز المالي للشركة عن طريق تعديلات محاسبية غير صحيحة في الواقع	4,13	0,499	عالية
3	يؤدي إحداث بعض التلاعبات إلى زيادة المكافآت الإدارية إذا ارتبطت المكافآت والحوافز بنتائج الأداء	4,00	0,816	عالية
4	تؤثر التلاعبات المحاسبية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركة	4,16	0,638	عالية
5	يمكن أن ينقص تغيير بعض القيم المحاسبية من الوعاء الضريبي	4,13	0,763	عالية
6	الفشل في الكشف عن التلاعبات يعود إلى فشل المراجعين الداخليين والخارجيين	4,26	0,729	عالية جدا
7	يمكن تغيير بعض القيم المحاسبية للشركة من أجل الاحتفاظ بسقف معين من التمويل	4,06	0,574	عالية
	المحاسبة الإبداعية	4,12	0,341	عالية

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه أن المعدل العام لعبارات المحور الخاص بالمحاسبة الإبداعية قد قدر بـ 4,12 وانحراف معياري قدره 0,341 مما يدل على وجود تشتت منخفض للقيم عن متوسطها الحسابي وبهذا فهو يقع عند مستوى الموافقة بدرجة عالية.

وتوضح نتائج الجدول أيضا أن العبرة التي حازت على موافقة عالية جدا هي الخاصة بالفشل في الكشف عن التلاعبات المحاسبية والذي يعود إلى المراجعين الداخليين والخارجيين. لتتجه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على باقي العبارات بدرجة عالية فيما يتعلق بالتعديلات المحاسبية وتأثيرها كتنغير القيمة السوقية للشركة في السوق، تحسين المركز المالي، إنقاص الوعاء الضريبي، زيادة المكافآت الإدارية تأثير هذه التلاعبات على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركة.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

الجدول رقم «13»: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الداخلية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	توجد أهداف واضحة لمجلس الإدارة واللجان ذات الصلة به	4,13	0,499	عالية
2	تملك الشركة لجنة مكافآت ولها سياسة معينة تتبعها	3,84	0,688	عالية
3	يقوم المدقق بالتحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	4,23	0,617	عالية جدا
4	يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من استقلالية المراجعين وتقديم اقتراحات لهم	3,90	0,396	عالية
5	يعتبر عدد موظفي التدقيق كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع الأقسام وإدارات المؤسسة	3,94	0,680	عالية
6	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة	4,03	0,547	عالية
7	يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرع، يملك اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة ويتشاور معه	3,87	0,619	عالية
	الآليات الداخلية	3,9908	0,25270	عالية

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه أن المعدل العام لعبارات المحور الخاص بالآليات الداخلية لحوكمة الشركات قد قدر بـ 3,990 وانحراف معياري قدره 0,252 مما يدل على وجود تشتت منخفض للقيم عن متوسطها الحسابي وبهذا فهو يقع عند مستوى الموافقة بدرجة عالية. وتوضح نتائج الجدول أيضا أن العبارة التي حازت على موافقة عالية جدا هي قيام المدقق بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهي من أهم العبارات في محور الآليات الداخلية.

لنتجته إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على باقي العبارات بدرجة عالية فيما يتعلق بالأهداف الواضحة لمجلس الإدارة، استقلالية المراجعين وعددهم، وأيضا تولي مهام المراجعة الداخلية مسؤول متفرع يملك اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة.

II- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

الجدول رقم «14»: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	توجد إجراءات وقوانين تضبط عمل المراجعة الخارجية	4,13	0,619	عالية
2	تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج الشركة بهدف فحص البيانات والقوائم المالية	4,06	0,512	عالية
3	يؤدي وعي محافظ الحسابات إلى التقليل من التلاعبات المحاسبية	4,06	0,629	عالية
4	يستطيع المراجع الخارجي الكشف عن الأخطاء والتلاعب والغش في القوائم المالية	4,16	0,454	عالية
5	توجد قوانين تفرض على لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية	4,26	0,514	عالية جدا
6	لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي وبين مصالح الشركة	4,03	0,547	عالية
	الآليات الخارجية	4,15	0,255	عالية

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من خلال الجدول السابق أن إجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغيرات الآليات الخارجية لحوكمة الشركات تتجه نحو الموافقة بدرجة تحقق عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور 4,15، كما أكدت النتائج أن هناك فروق ضعيفة في الإجابات حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري 0,255 مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديها إجماع على أن تطبيق آليات حوكمة الشركات الخارجية في شركة إسمنت تبسة، حيث حازت العبارة "توجد قوانين تفرض على لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية" على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وقدرها 4,26 وإنحراف معياري قدره

0,514، تليها باقي العبارات بدرجة تحقق عالية والتي نصت على وجود مدقق خارجي يقوم بفحص البيانات والقوائم المالية، والذي يؤدي الى التقليل من التلاعبات المحاسبية وأيضا لا وجود للتعارض بين مصالحه ومصالح الشركة.

ولتحليل إجابات عينة الدراسة (أنظر الملحق 000) نحو الجزء الثاني: آليات حوكمة الشركات سيتم الاعتماد على معطيات الجداول (11)، (12)، (13)، (14)، وسيتم عرض النتائج في الجدول الآتي:

الجدول رقم «15»: المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات آليات حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التحقق
1	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	3,9908	0,2527	عالية
2	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	4,1505	0,255	عالية
	آليات حوكمة الشركات	4,0496	0,207	عالية

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه أن درجة موافقة عينة الدراسة على تطبيق شركة إسمنت تبسة لمبادئ حوكمة الشركات سواء الداخلية أو الخارجية عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا الجزء 4,04، بانحراف معياري قدره 0,207، مما يدل على وجود تشتت منخفض للقيم عن وسطها الحسابي.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

أولاً: إعتدالية توزيع البيانات

يستخدم في اختبار الفرضيات الأساليب الإحصائية التي تشترط اختباراتها المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويقصد بالبيانات إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان وذلك من أجل تحديد مدى ملاءمتها للدراسة، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على معاملات التحليل الإحصائي للتوزيع الطبيعي. والجدول الآتي يوضح التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم «16»: التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

الرقم	متغيرات الدراسة	Kolmogorov-Smirnov (sig)	Shapiro-Wilk (sig)
1	المحاسبة الإبداعية	0,010	0,173
2	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	0,000	0,075
3	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	0,019	0,006
4	آليات حوكمة الشركات	0,174	0,408

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

أما بالنسبة لآليات حوكمة الشركات فقد تم اختبار توزيع البيانات وفقا لمعالم التقلطح والالتواء، حيث يعبر معاملا الالتواء والتقلطح عن التوزيع الطبيعي، حيث تكون بيانات الدراسة موزعة طبيعيا وفق معاملا الالتواء إذا كانت قيمها بين قيم الأساس (1-) و 1، في حين تكون قيمها مقبولة بالنسبة لمعامل التقلطح إذا كانت محصورة بين (-3) و 3. فكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم «17»: إعتدالية توزيع البيانات بالنسبة لمحور آليات حوكمة الشركات

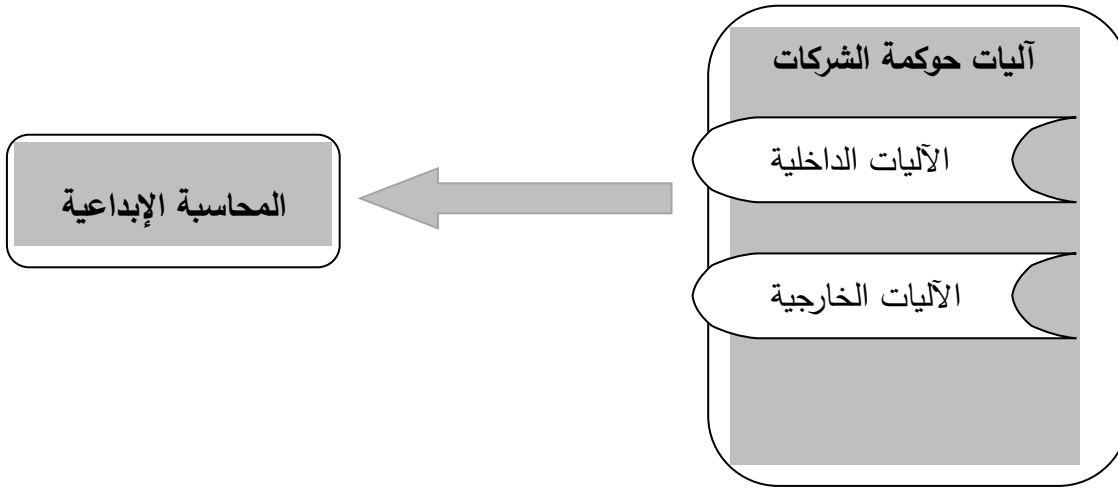
التقلطح	الالتواء	آليات حوكمة الشركات
0,660	-0,333	آليات حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول أن قيم معاملا الالتواء والتقلطح لمحوري آليات حوكمة الشركات ضمن القيم المقبولة، وعليه فكل من معاملا الالتواء والتقلطح أثبتا اعتدالية التوزيع وبالتالي يمكن اختبار الفرضيات وتحديد النتائج وتفسيرها ومناقشتها.

ثانياً: نموذج الدراسة

الشكل رقم «05»: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبان.

من خلال الشكل أعلاه تتضح فرضيات الدراسة المتمثلة في الآتي:

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

وتتدرج ضمنها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

ثالثاً: اختبار الفرضيات

أولاً: تأثير الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية

تهدف الفرضية الفرعية الأولى إلى معرفة مدى وجود علاقة وتأثير للآليات الداخلية لحوكمة

الشركات على المحاسبة الإبداعية أو عدمها، وتتص الفرضية الفرعية الأولى على الآتي:

الفرضية العدمية: " لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

الفرضية البديلة: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

والجدول الآتي يوضح تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم «18»: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	المحاسبة الإبداعية	2,810	0,329	0,244	0,059	2,888	1,829	0,007

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يستخدم الانحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات كأحد المتغيرات وبين المحاسبة الإبداعية، حيث يتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 24,4% وهو ارتباط متوسط، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 5,9%، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ $\text{sig} = 0.007$ وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

ثانيا: تأثير الآليات الخارجية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية

تهدف الفرضية الفرعية الثانية إلى معرفة مدى وجود علاقة وتأثير للآليات الخارجية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية أو عدمها، وتنص الفرضية الفرعية الأولى على الآتي:

الفرضية العدمية: " لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

الفرضية البديلة: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
والجدول الآتي يوضح تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم «19»: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	معامل الانحدار a	ثابت الانحدار b	المتغير التابع	المتغير المستقل
0,000	1,067	5,106	0,035	0,188	-0,251	5,167	المحاسبة الإبداعية	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يتضح من الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) الآليات الخارجية والمحاسبة الإبداعية حيث بلغ معامل الارتباط 18,8%، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 3,9%، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ sig= 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

وبناء على ما سبق يمكن اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على الآتي:

الفرضية العدمية: " لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
الفرضية البديلة: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".
والجدول الآتي يوضح تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية:

الجدول رقم «20»: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	المتغير التابع	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة sig
آليات حوكمة الشركات	المحاسبة الإبداعية	3,997	0,031	0,19	03610,	3,232	0,11	0,003

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط الذي استخدم لتحديد العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، ويظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 19% وهو ارتباط متوسط، وتوضح قيمة t عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة في حين بلغ معامل التحديد نسبة 3 %، وقد أظهر اختبار F بأن النموذج بشكل عام ذو دلالة إحصائية، حيث قدر مستوى الدلالة بـ sig= 0,003 وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$).

ووفقا للنتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة الآتية:

" يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة".

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغير المستقل (حوكمة الشركات) والمحاسبة الإبداعية في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار الخطي كما يلي:

$$y=3.997+ 0.031 X$$

حيث يمثل y: المحاسبة الإبداعية.

X : حوكمة الشركات.

ولتحديد المتغير الأكثر تأثيرا على المحاسبة الإبداعية سيتم اعتماد الانحدار المتعدد والارتباط الثنائي، والجدول الآتي يوضح تحليل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات والمتغير التابع المحاسبة الإبداعية.

والجدول الآتي يوضح تحليل الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع:

الجدول رقم «21»: تحليل الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	قيمة t المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	معامل الانحدار a	ثابت الانحدار b	المتغير التابع	المتغيرات المستقلة
0.005	1.766	3.044	0.112	0.335	0.379	3.900	المحاسبة الإبداعية	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات
					-0.310			الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار المتعدد الذي استخدم لتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95%، حيث بلغ معامل الارتباط 33.5%، بمعامل تحديد قدره 0.112 أي أن التغير في المحاسبة الإبداعية يعود إلى المتغيرات المستقلة سابقة الذكر وأظهر اختبار F بأنه لا توجد فروق معنوية لتأثير المتغيرات المستقلة على المحاسبة الإبداعية وهو يدل بأن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية وذلك عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.

ويمكن كتابة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات) والمحاسبة الإبداعية في شكلها الرياضي من خلال المعادلة الخطية للانحدار المتعدد كما يلي:

$$y = 3.900 + 0.379 X_1 + (-0.310) X_2$$

حيث يمثل y : المحاسبة الإبداعية.

X_1 : الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

X_2 : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

أثبت الانحدار المتعدد وجود علاقة تأثير بين المتغيرات المستقلة (الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات) والمحاسبة الإبداعية ولتحديد المتغير الأكثر تأثير سيتم اعتماد الارتباط الثنائي (أنظر الملحق رقم) كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم «22»: مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغيرات	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	المحاسبة الإبداعية
الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	1	0.157	0.244
الآليات الخارجية لحوكمة الشركات		1	-0.188
المحاسبة الإبداعية			1

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يوضح الجدول أعلاه الارتباط الثنائي للمتغيرات المستقلة المتمثلة في الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، ليؤكد أن للآليات الداخلية لحوكمة الشركات الارتباط والتأثير الأكبر على المحاسبة الإبداعية وذلك بمعدل ارتباط قدره 24.4%، لذا لابد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما تم التطرق إليه يمكن القول أن حوكمة الشركات أداة فعالة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عنها، حيث يمكن تجنبها وذلك عن طريق تفعيل نظام الحوكمة. حيث اتضح وجود علاقة بين كل من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وأيضا وجود علاقة بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، التي تؤثر في مجملها بنسب متفاوتة على التلاعبات المحاسبية للحد من ممارساتها، وعادت النسبة الأكبر للتأثير للآليات الداخلية لحوكمة الشركات.



خاتمة عامة

قد أدت الأزمات والانهيارات المالية التي عصفت بالعديد من الشركات إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات والاهتمام بتطبيقها في كافة الشركات والمنظمات وهذا راجع لدور حوكمة الشركات في ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة والمتابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس إدارة ومسؤولياته أمام الملاك ومختلف أصحاب المصالح والمساهمين وبما أن المستندات والسجلات المحاسبية لا تخلو من الأخطاء وهذا أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى مراحل متعددة والتي تمر بها البيانات بدءاً من إثبات العمليات وصولاً إلى إعداد القوائم المالية النهائية حيث تنتقل هذه البيانات بين أيادي كثيرة تقوم بالتسجيل والترحيل والترصيد وإعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية وعرض النتائج في القوائم المالية النهائية، إلا أن هذه الأخطاء في بع الأحيان تكون مقصودة ومفتعلة من طرف إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية ونظراً للأهمية البالغة لجودة المعلومات المالية والمحاسبية وتزايد عدد مستخدميها ودورها في اتخاذ القرار السليم وضمان الاستمرارية وجب على كل شركة تبني نظام حوكمة الشركات فعال للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- اختبار الفرضيات

من خلال هذه الدراسة يمكن الإجابة على بعض التساؤلات السابقة وذلك باختبار الفرضيات المذكورة سابقاً:

- يوجد تأثير بين آليات حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة؛
- توجد علاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة؛
- يوجد تأثير بين الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية في شركة الإسمنت تبسة.

2- نتائج الدراسة

تم التوصل في هذه المجموعة من النتائج الآتية:

- حوكمة الشركات عبارة عن نظام فعال تعتمد الشركات من أجل ضمان الإدارة السليمة لأصولها؛
- تقوم حوكمة الشركات على إبراز مهام مجلس الإدارة وتحديد صلاحيته من أجل المحافظة على حقوق أصحاب المصالح والمساهمين في الشركة؛

- لحوكمة الشركات آليات داخلية أخرى خارجية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تغير المعلومات المالية وتفقد مصداقيتها؛
- المحاسبة الإبداعية قانونية لأنها لا تخرج عن المعايير والمبادئ المحاسبية، بل تستغل الثغرات القانونية؛
- تتجسد خطورة المحاسبة الإبداعية في تضليل مستخدمي القوائم المالية كالمسيرين والمساهمين في الشركة، وتؤثر على قراراتهم؛
- تفعيل نظام حوكمة الشركات كاف لكشف تلاعبات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وذلك عن طريق تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية.

التوصيات

- انطلاقاً من النتائج يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات ملخصة فيما يلي:
- ضرورة تطبيق نظام حوكمة الشركات وتفعيله في جميع الشركات؛
- احترام جميع مبادئ حوكمة الشركات والسهل على تطبيقها؛
- التزام المحاسبين بتجنب هذه الممارسات المضللة في القوائم المالية؛
- تفعيل وتطوير دور المراجعين سواء الداخليين أو الخارجيين في الكشف عن الغش.

آفاق البحث

من أجل اثراء هذا البحث تم اقتراح المواضيع التالية:

- دور لجان المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية؛
- دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية؛
- جودة القوائم المالية في ظل تفعيل نظام حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

1- الكتب

1. إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
2. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
3. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
4. صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال: معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010.
5. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية مصر، الجزء الرابع 2009.
6. عدنان بن حيدر بن درويش، دور حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية لبنان، 2007.
7. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
8. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة، الدار الجامعية، 2009.
9. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

2- المذكرات والرسائل

1. التميمي عباس حميد يحيى، أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.

2. باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، سنة 2013.
3. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012.
4. ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة عبد الملك عبد العزيز، سنة 2010.

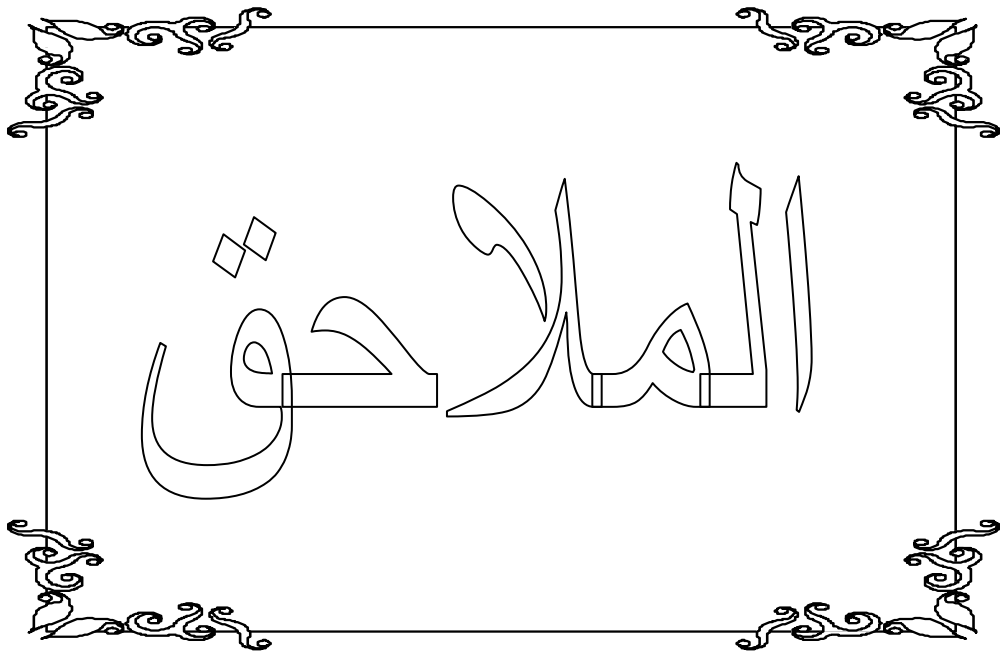
3- المؤتمرات والملتقيات

1. بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالية والإداري، جامعة حمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.
2. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني المنعقد يومي 6-7 ماي 2012، في مخبر مالية وبنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة.
3. دادن عبد الغني-سعيدة تلي، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة ورقلة قاصدي مرباح.
4. هوام لمياء، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 8-9 ماي 2012.

4- المجلات

1. أبو العطا نزمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الإصلاح الاقتصادي مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، العدد8، 2003.

2. الشمري صادق راشد، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد 17، 2008.
3. بالرقي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12.
4. حسن فليح، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 27، سنة 2011.
5. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سنة 2010.
6. عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، سنة 2008.



الملحق رقم «01»: الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



استمارة استبيان:

دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة: شركة إسمنت تبسة-الماء الأبيض-

مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة تخصص: مالية المؤسسة

أخي الكريم، أختي الكريمة:

في إطار التحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي - تبسة، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي نهدف من خلاله إلى معرفة أرائكم حول موضوع "دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية".

لذا نرجو من سيادتكم تقديم المساعدة في إتمام هذه الدراسة من خلال الإجابة على الأسئلة بوضع (أمام العبارة التي ترونها مناسبة Xعلامة) وللأمانة العلمية فان إجاباتكم ستعامل بشكل سري ولغايات البحث العلمي فقط. تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

إشراف الدكتورة:

حنان دريد

من إعداد الطالبين

➤ هشام علاق

➤ وليد مصباحي

المعلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- الجنس

ذكر أنثى

2- العمر

أقل من 30 سنة من 31-40 سنة

من 41 إلى 50 سنة 51 سنة فأكثر

3- المستوى العلمي

ليسانس ماجستير
 ماستر دراسات أخرى

4- الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات
 من 11 سنة إلى 15 سنة أكثر 15 سنة فأكثر

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

المحور الأول: آليات حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

الآليات الداخلية لحوكمة الشركات					الجزء الأول	
					توجد أهداف واضحة لمجلس الإدارة واللجان ذات الصلة به	01
					تملك الشركة لجنة مكافآت ولها سياسة معينة تتبعها	02
					يقوم المدقق بالتحقق من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	03
					يقوم مجلس الإدارة بالتحقق من استقلالية المراجعين وتقديم اقتراحات لهم	04
					يعتبر عدد موظفي التدقيق كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع الأقسام وإدارات المؤسسة	05
					يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الإدارة	06
					يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرع، يملك اتصال مباشر مع رئيس مجلس الإدارة ويتشاور معه	07
الآليات الخارجية لحوكمة الشركات					الجزء الثاني	
					توجد إجراءات وقوانين تضبط عمل المراجعة الداخلية	08
					تتم المراجعة الخارجية بواسطة طرف من خارج الشركة بهدف فحص البيانات والقوائم المالية	09
					يؤدي وعي محافظ الحسابات إلى التقليل من التلاعبات المحاسبية	10

الملاحق

					يستطيع المراجع الخارجي الكشف عن الأخطاء والتلاعب والغش في القوائم المالية	11
					توجد قوانين تفرض على لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية	12
					لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الخارجي وبين مصالح الشركة	13

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تؤدي بعض التعديلات المحاسبية إلى زيادة القيمة السوقية للشركة					
02	يمكن تحسين المركز المالي للشركة عن طريق تعديلات محاسبية غير صحيحة في الواقع					
03	يؤدي إحداث بعض التلاعبات إلى زيادة المكافآت الإدارية إذا ارتبطت المكافآت والحوافز بنتائج الأداء					
04	تؤثر التلاعبات المحاسبية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركة					
05	يمكن أن ينقص تغيير بعض القيم المحاسبية من الوعاء الضريبي					
06	الفشل في الكشف عن التلاعبات يعود إلى فشل					

الملاحق

					المراجعين الداخليين والخارجيين	
					يمكن تغيير بعض القيم المحاسبية للشركة من أجل الاحتفاظ بسقف معين من التمويل	07

الملحق رقم «02»: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	22	71,0	71,0	71,0
Valid أنثى	9	29,0	29,0	100,0
Total	31	100,0	100,0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 30 من أقل	18	58,1	58,1	58,1
40 إلى 31 من	8	25,8	25,8	83,9
Valid سنة 50 إلى 41 من	4	12,9	12,9	96,8
فأكثر سنة 51	1	3,2	3,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

العلمي المستوى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	7	22,6	22,6	22,6
ماستر	13	41,9	41,9	64,5
Valid ماجيستير	1	3,2	3,2	67,7
أخرى دراسات	10	32,3	32,3	100,0
Total	31	100,0	100,0	

الملاحق

المهنية الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من أقل	2	6,5	6,5	6,5
سنوات 10 إلى 6 من	4	12,9	12,9	19,4
Valid سنة 15 إلى 11 من	1	3,2	3,2	22,6
فأكثر سنة 15	24	77,4	77,4	100,0
Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم «03»: التحليل الوصفي للجزء الخاص بتحليل المحاسبة الإبداعية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
إلى المحاسبية التعديلات بعض تؤدي للشركة السوقية القيمة زيادة	31	3	5	4,32	,541
عن للشركة المالي المركز تحسين يمكن صحيحة غير محاسبية تعديلات طريق الواقع في	31	3	5	4,13	,499
زيادة إلى التلاعبات بعض إحداث يؤدي المكافآت ارتبطت إذا الإدارية المكافآت الأداء بنتائج والحوافز	31	2	5	4,00	,816
موثوقية على المحاسبية التلاعبات تؤثر الشركة عن الصادرة البيانات	31	3	5	4,16	,638
القيم بعض تغيير بنقص أن يمكن الضريبي الوعاء من المحاسبية	31	2	5	4,13	,763
يعود التلاعبات عن الكشف في الفشل الداخليين المراجعين فشل إلى والخارجيين	31	2	5	4,26	,729

الملاحق

المحاسبية القيم بعض تغيير يمكن معين بسقف الاحتفاظ أجل من للشركة التمويل من	31	3	5	4,06	,574
الابداعية	31	3,33	4,67	4,1237	,34148
Valid N (listwise)	31				

الملحق رقم «04»: التحليل الوصفي للجزء الخاص آليات حوكمة الشركات

المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الإدارة لمجلس واضحة أهداف توجد به الصلة ذات واللجان	31	3	5	4,13	,499
سياسة ولها مكافآت لجنة الشركة تملك تتبعها معينة	31	2	5	3,84	,688
المبادئ تطبيق من بالتحقق المدقق يقوم عليها المتعارف المحاسبية	31	3	5	4,23	,617
استقلالية من بالتحقق الإدارة مجلس يقوم لهم اقتراحات وتقديم المراجعين	31	3	5	3,90	,396
لتنفيذ كاف التدقيق موظفي عدد يعتبر الأقسام جميع في التدقيق عمليات المؤسسة وإدارات	31	2	5	3,94	,680
ملائمة من بالتأكد الداخلي المدقق يقوم قبل من الموضوعة والسياسات الأهداف الإدارة مجلس	31	3	5	4,03	,547
مسؤول الداخلية المراجعة إدارة يتولى رئيس مع مباشر اتصال يملك متفرع، معه ويتشاور الإدارة مجلس	31	2	5	3,87	,619
الداخلية	31	3,29	4,57	3,9908	,25270

الملاحق

Valid N (listwise)	31				
--------------------	----	--	--	--	--

المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارة الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
عمل تضبط وقوانين إجراءات توجد الداخلية المراجعة	31	3	5	4,13	,619
طرف بواسطة الخارجية المراجعة تتم البيانات فحص بهدف الشركة خارج من المالية والقوائم	31	3	5	4,06	,512
التقليل إلى الحسابات محافظ وعي يؤدي المحاسبية التلاعبات من	31	3	5	4,06	,629
عن الكشف الخارجي المراجع يستطيع القوائم في الغش والتلاعب الأخطاء المالية	31	3	5	4,16	,454
التدقيق لجنة على تفرض قوانين توجد المالية التقارير إعداد على الإشراف	31	3	5	4,26	,514
المراجع مصالح بين تعارض يوجد لا الشركة مصالح وبين الخارجي	31	3	5	4,03	,547
الخارجية	31	3,67	5,00	4,1505	,25587
Valid N (listwise)	31				

التحليل الوصفي للجزء الخاص بآليات حوكمة الشركات

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الداخلية	31	3,29	4,57	3,9908	,25270

الملاحق

الخارجية	31	3,67	5,00	4,1505	,25587
الحوكمة	31	3,54	4,46	4,0496	,20788
Valid N (listwise)	31				

الملحق رقم «05»: نتائج اختبار اعتدالية البيانات (التوزيع الطبيعي)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الداخلية	,224	31	,000	,939	31	,075
الخارجية	,173	31	,019	,898	31	,006
الابداعية	,182	31	,010	,952	31	,173
الحوكمة	,133	31	,174	,966	31	,408

a. Lilliefors Significance Correction

Statistics

		الداخلية	الخارجية	الابداعية	الحوكمة
N	Valid	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0
Mean		3,9908	4,1505	4,1237	4,0496
Std. Deviation		,25270	,25587	,34148	,20788
Skewness		-,475	,823	-,447	-,333
Std. Error of Skewness		,421	,421	,421	,421
Kurtosis		1,219	3,121	-,436	,660
Std. Error of Kurtosis		,821	,821	,821	,821

الملحق رقم «06»: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,244 ^a	,059	,027	,33685

a. Predictors: (Constant), الداخلية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,208	1	,208	1,829	,187 ^b
	Residual	3,291	29	,113		
	Total	3,498	30			

a. Dependent Variable: الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الداخلية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,810	,973		2,888	,007

الملاحق

الداخلية	,329	,243	,244	1,352	,187
----------	------	------	------	-------	------

a. Dependent Variable: الإبداعية

الآليات الخارجية لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,188 ^a	,035	,002	,34110

a. Predictors: (Constant), الخارجية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,124	1	,124	1,067	,310 ^b
	Residual	3,374	29	,116		
	Total	3,498	30			

a. Dependent Variable: الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الخارجية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	5,167	1,012		5,106	,000

الملاحق

الخارجية	-,251	,243	-,188	-1,033	,310
----------	-------	------	-------	--------	------

a. Dependent Variable: الإبداعية

الملحق رقم «07»: تحليل تباين خط الانحدار للفرضية الرئيسية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,019 ^a	,000	-,034	,34725

a. Predictors: (Constant), الحوكمة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,001	1	,001	,011	,919 ^b
	Residual	3,497	29	,121		
	Total	3,498	30			

a. Dependent Variable: الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الحوكمة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3,997	1,237		3,232	,003

الملاحق

الحوكمة	,031	,305	,019	,103	,919
---------	------	------	------	------	------

a. Dependent Variable: الإبداعية

الملحق رقم «08»: تحليل تباين الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة والمتغير الثابت

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,335 ^a	,112	,049	,33308

a. Predictors: (Constant), الداخلية, الخارجية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,392	2	,196	1,766	,190 ^b
	Residual	3,106	28	,111		
	Total	3,498	30			

a. Dependent Variable: الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الداخلية, الخارجية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3,900	1,281		3,044	,005
	الداخلية	,379	,244	,280	1,553	,132

الملاحق

الخارجية	-,310	,241	-,232	-1,289	,208
----------	-------	------	-------	--------	------

a. Dependent Variable: الإبداعية

الملحق رقم «09»: مصفوفة الارتباط الثنائي بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

Correlations

	الداخلية	الخارجية	الإبداعية	الحكومة
Pearson Correlation	1	,157	,244	,811**
الداخلية Sig. (2-tailed)		,398	,187	,000
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,157	1	-,188	,626**
الخارجية Sig. (2-tailed)	,398		,310	,000
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,244	-,188	1	,019
الإبداعية Sig. (2-tailed)	,187	,310		,919
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,811**	,626**	,019	1
الحكومة Sig. (2-tailed)	,000	,000	,919	
N	31	31	31	31

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).