

حوكمة الشركات ودورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لعينة من الشركات العراقية)

م. حاتم كريم كاظم

جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

المستخلص

يسعى هذا البحث للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من الشركات العراقية , ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث اسلوب التحليل الاحصائي باستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات من الافراد عينة البحث المكونة من المدققين الداخليين والخارجيين وموظفي الشركة والمحللين الماليين, وتتألف عينة البحث من (40) فرد ولغرض تحليل البيانات وأختبار الفرضيات تم الاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS).

وقد توصل البحث الى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (5%) للحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية , اذ بينت نتائج البحث ان هناك علاقة ارتباط قوية بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية بلغت (0.978) وكذلك وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية اذ

بلغت $(\beta X = 1.085)$, وكذلك بلغت معامل التحديد (R^2) مقدار (0.956) وهذا يعني ان حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (95.6%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد (المحاسبة الإبداعية) , اما النسبة الباقية (4.4%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى لم تدخل في مجال هذا البحث.

وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها:

ان لحوكمة الشركات دور كبير وفعال في القضاء على الممارسات الادارية والمالية الخاطئة ومنع حدوث أي تصرفات غير اخلاقية وبالتالي الحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية المتمثلة بالتلاعب بالارقام المحاسبية وغيرها من حالات الغش والتضليل وأستغلال الثغرات القانونية وتعدد البدائل المحاسبية .

اما اهم التوصيات التي توصل اليها البحث :

ضرورة اصدار تشريعات صارمة لمنع حدوث حالات التلاعب والتحريف وكافة التصرفات المهنية غير الاخلاقية في التقارير والقوائم المالية , وكذلك عرض البرامج التثقيفية والتعليمية وإقامة الحلقات النقاشية لمستخدمي المعلومات المحاسبية والعمل على تنمية ثقافة سلطة الادارة الرشيدة (حوكمة الشركات) من خلال اقامة الندوات العلمية و ورش العمل .

Abstract

Aims of this Research to identify the role of Corporate Governance in limiting the effects of Creative Accounting Methods and through a field study of a sample of Iraqi Companies, and to achieve this goal researcher followed the style of Statistical Analysis using Questionnaire as a tool to collect data from individual sample consisting of Internal and External Auditors , The Staff of the Company and Analysts Financial, and research sample consists of (40) individual for the purpose of data analysis and Hypothesis testing was to depend on Statistical Program (SPSS).

The research has come to a role for the Application of Corporate Governance

Statistically significant at the level (5%) to reduce the effects of Creative Accounting Methods, as it showed the results of research that there is strong correlation between Corporate governance and Creative Accounting of (0.978) as well as a correlation slope between Governance Companies, Creative Accounting, amounting to ($\hat{\beta} = 1.085$), as well as The total coefficient of

determination(R2) the amount of (0.956) This means that Corporate Governance is able to explain what percentage for (95.6%) of the changes in The Independent Variable (Creative Accounting), While the percentage the remaining (4.4%) is attributable to the contribution of other variables not included in the scope of this research.

The research has come to a set of Conclusions including:

The Corporate Governance role of large and effective in eliminating Administrative and Financial Practices misunderstandings and prevent any acts no Ethical and thus reduce the effects of Creative Accounting methods of manipulating the accounting numbers, and other cases of fraud and deception and the exploitation of legal loopholes and the multiplicity of accounting alternatives.

The most important Recommendations of the Search:

The need for tough legislation to prevent the occurrence of fraud and corruption and all acts Professional non-moral in the reports and financial statements, as well as offer Education Programs and establish Seminars for users of Accounting Information and work to develop A Culture of Authority of Governance (Corporate Governance) through the establishment of Scientific Symposia and Workshops.

المقدمة

ترجع انهيارات معظم الشركات الى حالات الفساد المالي والاداري لإدارات تلك الشركات وأفتقارها الى الممارسة السليمة ونقص الشفافية والافصاح في التقارير والقوائم المالية , اذ تعمل ادارة تلك الشركات على حث المحاسبين لتجميل الصورة التي تعكسها الارقام الموجودة في تلك القوائم وأثرها على نتيجة الاعمال ومركزها المالي أي يتم التلاعب في القوائم المالية وذلك لتحقيق اهداف معينة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الابداعية .

وفي ظل استخدام اساليب وممارسات المحاسبة الابداعية لا بد من وجود وسائل وآليات للحد منها , لذلك زاد الاهتمام بحوكمة الشركات ومبادئها وقامت العديد من المنظمات والهيئات التأكيد على مزايا تطبيق حوكمة الشركات ومبادئها منها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات , وأصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع المهمة في منشآت الاعمال والمنظمات الدولية والمحلية لتجنب الوقوع في الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الاخلاقية وغيرها من ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية .

منهجية البحث

مشكلة البحث:

نظراً لكثرة وقوع حالات التلاعب والغش والتضليل في التقارير والقوائم المالية وقيام ادارة الشركات بإجراءات وتصرفات غير اخلاقية من شأنها تؤدي الى تجميل صورة الارقام الموجودة في القوائم المالية وأثرها على

نتيجة الاعمال ومركزها المالي وهذا يؤدي الى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية , لذلك لا بد من وجود وسيلة وآلية للكشف عن هذه الحالات متمثلة بحوكمة الشركات ومبادئها ودورها في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الابداعية المتمثلة بالتلاعب بالارقام المحاسبية وأستغلال الثغرات القانونية وتعدد البدائل المحاسبية .

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع حوكمة الشركات والمحاسبة الابداعية كونها من المواضيع المهمة والحديثة والمؤثرة على استمرارية بقاء شركات الاعمال, اذ ان معظم الانهيارات والازمات المالية التي تتعرض لها الشركات في عالم الاعمال يعود سببها الى اتساع ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية , وهنا لا بد من ربطها بحوكمة الشركات ومبادئها لمنع اتساع ممارسات المحاسبة الابداعية والعمل على زيادة جودة القوائم المالية وموثوقيتها ومصداقيتها .

هدف البحث: يهدف البحث الى ما يلي:

- 1- التعرف على حوكمة الشركات ومبادئها ودورها في الحد من الآثار السلبية لممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية وبالتالي زيادة موثوقية ومصداقية التقارير والقوائم المالية .
- 2- بيان دوافع ادارة الشركة من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية وأثرها على مصداقية وموثوقية التقارير والقوائم المالية, وكذلك معرفة مدى ما تمارسه ادارة الشركة من اجراءات المحاسبة الابداعية لغرض تجميل صورة الارقام المحاسبية عند اعداد القوائم المالية .
- 3- الاستطلاع على آراء المدققين الداخليين والخارجيين وموظفي الشركة والمحللين الماليين في مدى تأثير حوكمة الشركات ومبادئها في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الابداعية.

فرضية البحث: يعتمد البحث على فرضيتين اساسيتين هما:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات والمحاسبة الابداعية.
- 2- يوجد تأثير ذات دلالة معنوية لحوكمة الشركات على الحد من آثار ممارسات المحاسبة الابداعية.

عينة البحث:

شملت عينة البحث على (40) فرداً من عدة شركات عراقية موزعة بين المدققين الداخليين والخارجيين وموظفي الشركة والمحللين الماليين.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

(التوزيعات التكرارية , الاوزان النسبية , الاوساط الحسابية الموزونة , الانحرافات المعيارية , معاملات الاختلاف , معامل الارتباط البسيط , معامل الانحدار البسيط , معامل التحديد).

المبحث الاول

الإطار النظري للحوكمة

اولاً- مفهوم الحوكمة وأهدافها:-

الحوكمة هي احد الدعائم الاساسية لأنعاش اي مؤسسة وأستمرار نجاحها على المدى البعيد, ومصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح (Corporate Governance) اما الترجمة العلمية (اسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة) وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام اي وجود نظام يحكم العلاقات بين

الاطراف الاساسية التي تؤثر في الاداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية .

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح , بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف .

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية(IFC) الحوكمة بأنها:(هي النظام الذي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها) .(Alamgir,2007:7-8)

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها:(مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على ادارة ومجلس الادارة وحملة الاسهم وغيرهم من المساهمين) .

(Freeland,2007:6-7) وهناك من يعرفها بأنها:(مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لأدارة الشركة من الداخل, ولقيام مجلس الادارة بالاشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين) .
(البنك الاهلي المصري,2003 : 46)

ويمكن القول الحوكمة تعني النظام , اي وجود نظم تحكم العلاقات بين الاطراف الاساسية التي تؤثر في الاداء , كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية .

وقد ظهرت الحاجة الى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية , خاصة في اعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين , وكذلك ما شهدته الاقتصاد الامريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002 .

وتزايدت اهمية الحوكمة نتيجةً لأتجاه كثير من دول العالم الى التحول الى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي . وقد ادى اتساع حجم تلك المشروعات الى انفصال الملكية عن الادارة , وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل اقل تكلفة من المصادر المصرفية , فأتجهت الى اسواق المال. وساعد ذلك على ما شهدته العالم من تحرير للأسواق المالية , فتزايدت انتقالات رؤوس الاموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق , ودفع اتساع حجم الشركات وأنفصال الملكية عن الادارة الى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين والى وقوع كثير من الشركات في ازمات مالية. ومن ابرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينيات , ثم توالى بعد ذلك الازمات , ولعل ابرزها ازمة شركتي انرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001 وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة .

(العيسوي,2003 : 36-37)

وعلى ذلك , تهدف قواعد وضوابط الحوكمة الى تحقيق الشفافية والعدالة , ومنح حق مسائلة ادارة الشركة , وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعاً , مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة , بما يؤدي الى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه , وتنمية المدخرات , وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة .

كما ان اهمية هذه القواعد تؤكد على اهمية الالتزام بأحكام القانون , والعمل على ضمان مراجعة الاداء المالي , ووجود هياكل ادارية تمكن من محاسبة الادارة اما المساهمين , مع تكوين لجنة مراجعة من غير اعضاء مجلس الادارة التنفيذية تكون لها مهام وأختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ .

اما اهم الاهداف التي تحققها حوكمة الشركات هي:- (مطير, 2005, 2)

- 1- محاربة الفساد بكل صورة سواء كان فساداً مالياً ام محاسبياً ام سياسياً .
- 2- جذب الاستثمارات سواء الاجنبية او المحلية والحد من هروب رؤوس الاموال .
- 3- تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي .
- 4- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات والإجراءات المالية للمحاسبة والتدقيق بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة .
- 5- تحسين وتطوير ادارة الشركات ومساعدة المدراء ومجلس الادارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج او السيطرة بناءً على اسس سليمة بما يؤدي الى رفع كفاءة الاداء .
- 6- تحقيق امكانية المنافسة في الاجل الطويل وهذا يؤدي الى خلق حوافز للتطوير وتبني تقنية حديثة لزيادة مستوى جودة المنتجات وتخفيض تكاليف الانتاج وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود اما المنافسة القوية للمنتجات الاجنبية .
- 7- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور الاسواق المالية وزيادة قدرتها على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وتشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية .
- 8- ضمان وجود هياكل ادارية يمكن معها محاسبة ادارة الشركة امام مساهميهيها مع ضمان وجود التدقيق المستقل على المدراء والمحاسبين وصولاً الى القوائم المالية الختامية على اساس مبادئ محاسبية عالية الجودة .
- 9- ضمان تدقيق الاداء المالي وحسن استخدام اموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والاشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة .
- 10- تعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير المتفق عليها وخلق انظمة للرقابة الذاتية ضمن اطار اخلاقي نابع من العمل والاخلاق السائدة في المجتمع وآدابه ومبادئه .

ثانياً- اهمية حوكمة الشركات:-

منذ عام 1997 ومع انفجار الازمة المالية الاسيوية اخذ العالم ينظر نظرة جديدة الى حوكمة الشركات والازمة المالية والمشار إليها , وقد يمكن وصفها بأنها كانت ازمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الاعمال والعلاقات فيما بين منشآت الاعمال والحكومة.

وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت الى المقدمة اثناء الازمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والاقارب والاصدقاء بين منشآت الاعمال وبين الحكومة , وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الاجل , وفي نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الامور , وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة , وما الى ذلك . كما ان الاحداث الاخيرة ابتداءً بفضيحة شركة انرون (Enron) وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية , اظهر بوضوح اهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها اسواقاً مالية قريبة من الكمال . وقد اكتسبت حوكمة الشركات اهمية اكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه اجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة . كما ان ضعف نوعية المعلومات تؤدي الى منع الاشراف والرقابة , وتعمل على انتشار الفساد وأندعام الثقة.

ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات الى خلق الأحتياجات اللازمة ضد الفساد وسوء الادارة , مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية , ومكافحة مقاومة المؤسسات للاصلاح .
وقد أدت الازمة المالية بكثير منا الى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة . ويرجع هذا الى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء اخلاقي جيد نقوم بعمله فقط, بل ان حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الاعمال , ومن ثم فإن الشركات لاينبغي ان تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات , الا بقدر ما يمكن لهذه الشركات ان تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات اساليب الادارة الجيدة التي ينبغي عليها اتباعها في عملها . (Fawzy,2003 : 4-5)

وعلى سبيل المثال فإن حوكمة الشركات الجيدة , في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية يمكن ان يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة , كما ان حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الاجنبية أم المحلية , وتساعد في الحد من هروب رؤوس الاموال , ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثله من اعاقبة للنمو , وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائداً على استثماراتهم ,فإن التمويل لن يتدفق الى المنشآت . وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق الامكانات الكاملة لنمو المنشأة . واحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد اتاحة التمويل وامكانية الحصول على مصادر ارخص للتمويل وهو ما يزيد من اهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.(Fawzy,2003:5-7)

ان حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على اساس القانون . وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الاعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص , وتجعل المنطقة أكثر جذباً للاستثمار الاجنبي المباشر , كما تحقق تكاملاً للمنطقة في الاسواق العالمية .
ثالثاً- محددات الحوكمة:--

هناك اتفاق على ان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات عن عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات : المحددات الخارجية والمحددات الداخلية كما موضح في الشكل ادناه. ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي :

(أ) المحددات الخارجية :

وتشير الى المناخ العام في للاستثمار في الدولة , والذي يشمل على سبيل المثال : القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس) , وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات , ودرجة تنافسية اسواق السلع وعناصر الانتاج , وكفاءة الاجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في احكام الرقابة على الشركات , وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق , مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الاوراق المالية وغيرها) , بالاضافة الى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية . وترجع اهمية المحددات الخارجية الى ان وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن ادارة الشركة , والتي

(Iskander &

تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص .

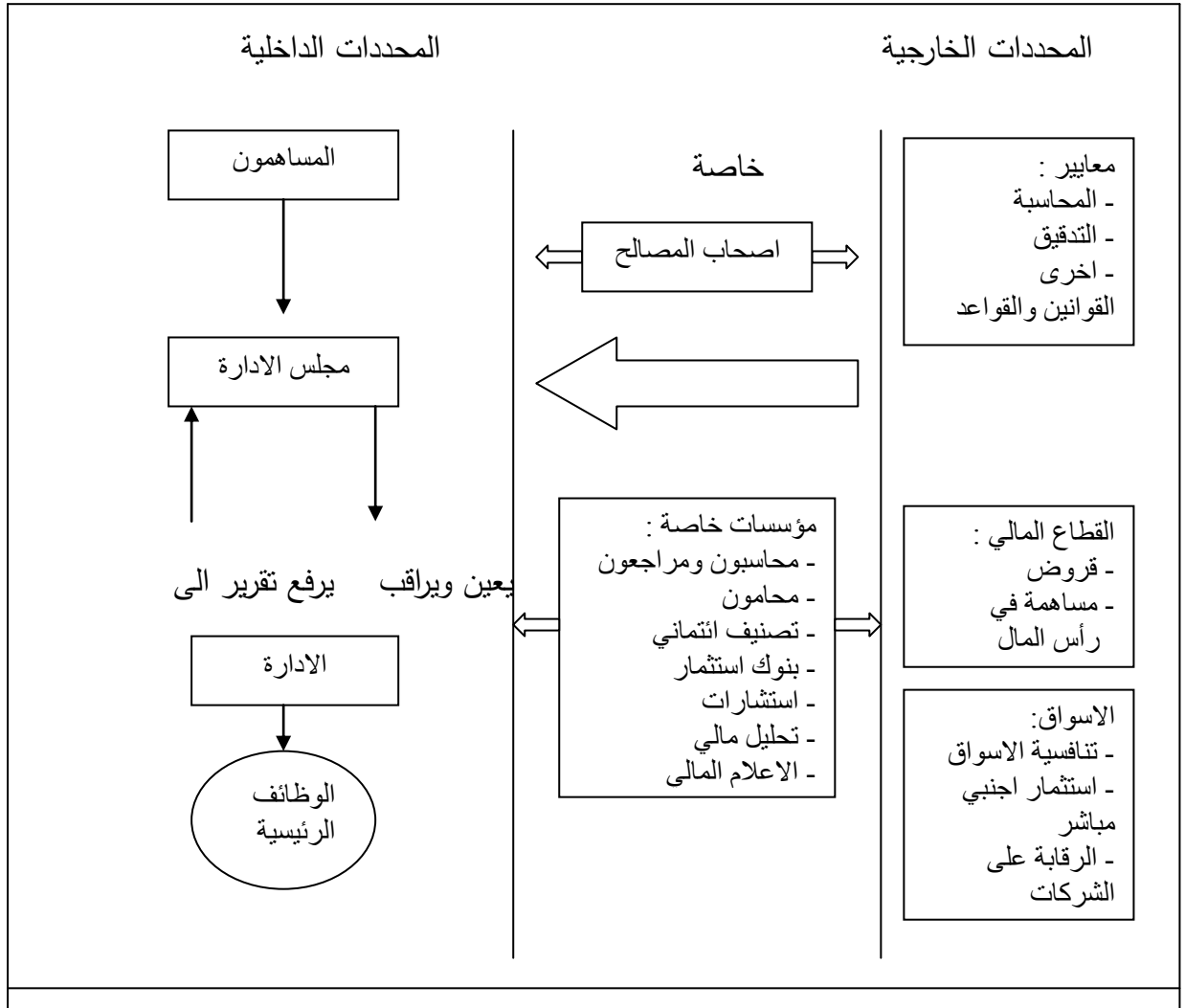
Chamlou,2002:122)

ب) المحددات الداخلية :

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

شكل رقم (1)

المحددات الخارجية والداخلية للحكومة



(Iskander & Chamlou,2002:122)المصدر :

ويمكن القول ان الحكومة تؤدي في النهاية الى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي , وتعميق دور سوق المال , وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار , والحفاظ على حقوق الاقلية او صغار المستثمرين . ومن ناحية اخرى , تشجع الحكومة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية , وتساعد

المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح , وأخيراً خلق فرص عمل , وتجنب حدوث التلاعب في الأرقام المحاسبية وتجاوز المعايير والقواعد والمبادئ المحاسبية .

رابعاً- معايير الحوكمة:-

أ- معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:-

(Egyptian Banking Institute,2006: 15)

1. توافر اطار فعال لحوكمة الشركات وأن يكون متوافقاً مع دولة القانون ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختصة في مجال الرقابة والتنظيم وتطبيق النصوص .
2. حقوق المساهمين وأهم وظائف اصحاب رأس المال ينبغي لاي نظام حوكمة ان يحمي ويسهل ممارسة المساهمين حقهم .
3. المعاملة العادلة للمساهمين ينبغي ان يضمن نظام الحوكمة معاملة عادلة لكل المساهمين بما فيهم الاقلية والاجانب وكل المساهمين يجب ان يحصلوا على تعويض فعلي عند التعدي على حقوقهم .
4. دور مختلف اصحاب المصلحة في الحوكمة ينبغي ان يعترف نظام الحوكمة بحقوق مختلف اصحاب المصلحة وفقاً للقانون الساري او وفقاً للاتفاقيات المتبادلة ويشجع التعاون الفعال لبين الشركات ومختلف اصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب شغل وضمان استمرارية المؤسسات ذات القيمة ووضع اسس نظام فعال لحوكمتها . وينبغي على نظام الحوكمة ان يساهم في تحقيق الشفافية والكفاءة المالية.
5. الشفافية ونشر المعلومات , ينبغي على نظام الحوكمة ان يضمن نشر المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب عن كل المواضيع الهامة المتعلقة بالمؤسسة لا سيما الوضع المالي , النتائج , المساهمون وحوكمة المؤسسات .
6. مسؤولية مجلس الادارة ينبغي على الحوكمة ان تؤمن قيادة استراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية للتسيير من قبل مجلس الادارة وكذلك مسؤولية وأمانة مجلس الادارة تجاه الشركات ومساهميها . وقد بينت المعايير المذكورة للحوكمة بأن اعضاء مجلس الادارة يوظفون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم .

ب- معايير بازل للرقابة (Basel Committee):- (شاكر , 2004 : 34)

وضعت لجنة بازل في عام 1999م ارشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات , وهي تركز على النقاط التالية:-

1. قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير .
2. استراتيجية للشركة معدة جيداً , والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الافراد في ذلك .
3. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الافراد للمجلس .
4. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الادارة ومدققي الحسابات والادارة العليا .
5. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات (Checks & Balances).

6. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح , بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمؤسسة وكبار المساهمين والادارة العليا او متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة .

7. الحوافز المالية والادارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة , وأيضاً بالنسبة للمديرين او الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات او ترفقيات او عناصر اخرى .

8. تدفق المعلومات بشكل مناسب داخلياً او الى الخارج .

ج- معايير مؤسسة التمويل الدولية :-

(Egyptian Banking Institute,2006: 16)

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003م موجهاً وقواعد ومعايير عامة تراها اساسية لدعم الحكومة في المؤسسات على تنوعها , سواء كانت مالية او غير مالية , وذلك على مستويات اربعة كالتالي :-

1. الممارسات المقبولة للحكم الجيد .

2. خطوات اضافية لضمان الحكم الجيد الجديد .

3. اسهامات اساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً .

4. القيادة .

ومن هذه المعايير تم اشتقاق مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات وهي:-

[www//ifotechaccountants.com](http://www.ifotechaccountants.com) توافر الاطار الفعال لحوكمة الشركات .

1- حقوق المساهمين .

2- المعاملة العادلة للمساهمين .

3- دور الاطراف ذات العلاقة بالنسبة للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات .

4- الافصاح والشفافية .

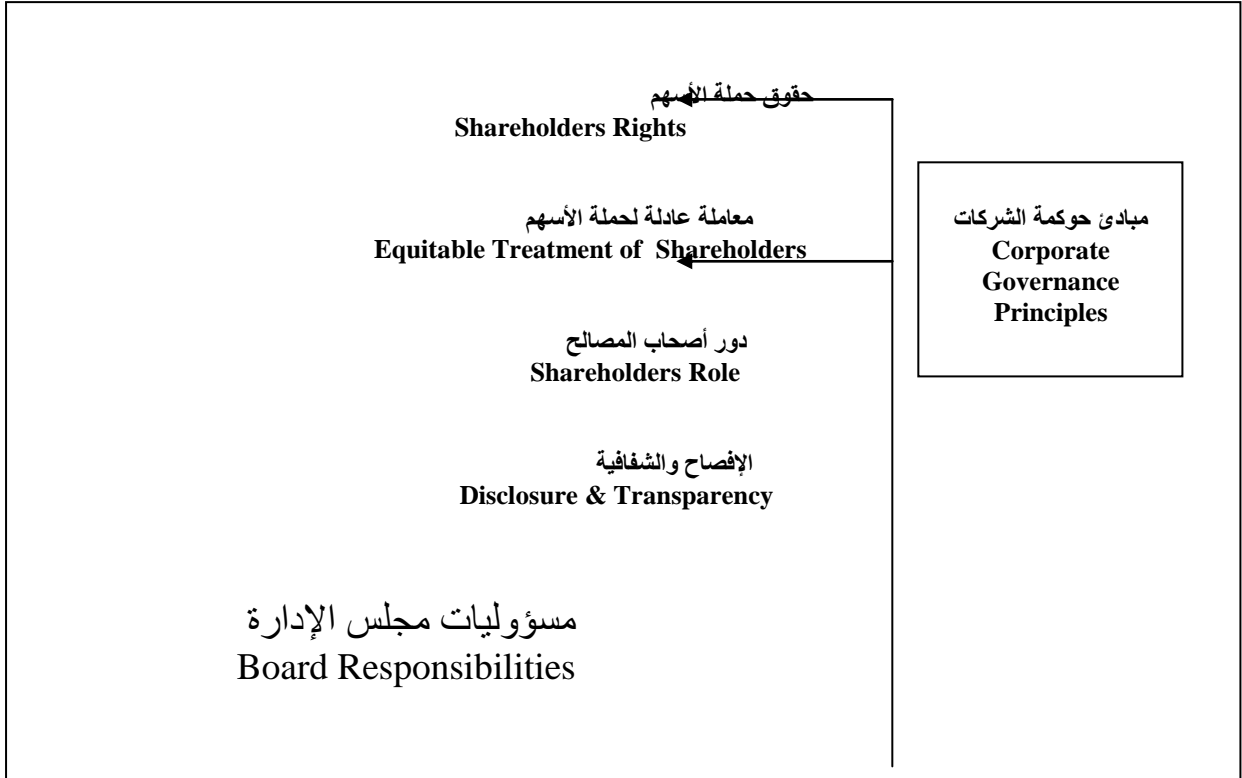
5- مسؤوليات مجلس الادارة .

ويمكن توضيح مبادئ حوكمة الشركات بالشكل رقم (2) والذي حدد من قبل منظمة التعاون الاقتصادي

والتنمية (OECD) وهي اختصاراً للكلمات التالية:

(Organization for Economic Cooperation and Development)

شكل رقم (2)
مبادئ حوكمة الشركات



مبحث الثاني

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً- مفهوم المحاسبة الإبداعية:-

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية خلال عقد الثمانينات من القرن العشرين ، وقد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة ، وكان هناك ضغط لتحقيق ارباح كبيرة في الوقت الذي كان فيه تحقيق الأرباح صعباً. وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت لهذه الشركات لتحقيق ارباح صورية لكنها بعد ذلك اجبرتها على التصفية .

وقد وردت عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية وأن اختلفت في التعبير الا انها اتفقت في المضمون الا في بعض التعاريف التي ترفض ادخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية فمن وجهة نظر المحاسب المهني يؤكد ان العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراع ما بين المناهج او المداخل المتنافسة من اجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش او الخداع والتحرif او سوء العرض ، وأصبحت هذه الانشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.

اما وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي .

لكن المحاسبة الابداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الاعمال .
(phillips & Other, 2003: 7)

وتعرف أيضاً بأنها : عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها .

[WWW//ifotechaccountants.com](http://www.ifotechaccountants.com)

ويعرف الباحث المحاسبة الابداعية بأنها: عملية او ممارسة يستطيع المحاسبون من خلال استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات او التلاعب بها بقصد تحقيق اهداف محددة .

كما يمكن القول ان للمحاسبة الابداعية مظهرين هما المظهر القانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عنه الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة والثاني المظهر غير القانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً نتيجة التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب ان تكون عليه .

ثانياً- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية:-

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:-

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة احياناً ان تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد القوائم المالية , حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة , وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع اهدافها ورغباتها , والتي تحقق افضل صورة لأداء الشركة. فعلى سبيل المثال انه في كثير من البلدان يسمح للشركات ان تختار ما بين سياسة اطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها او رسملتها وأطفائها على مدى فترة حياة المشروع .

2- حرية التقديرات المحاسبية:-

يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للأدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقاً ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات لغرض احتساب الاندثارات عادةً ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة , وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معن ومن الصعب اكتشافه وذلك عن طريق صياغة التقرير او التحيز في اعداد تلك التقديرات بشكل متفائل او متحفظ حسب احتياجات الادارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل من قيمتها .

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:-

يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة , فإذا ترك للأدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت التي تراه مناسباً قد تؤول تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق اهداف ومكاسب معينة فعلى سبيل المثال لو ان شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار بالكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية , ففي هذه الحالة يكون احياناً امام مدراء الشركات الحرية في اختيار

السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة او تقليل الربح في الحسابات الختامية . (Amat & Other , 1999: 20)

- ثالثاً- دوافع الادارة لاستخدام اساليب المحاسبة الابداعية:- (Mulford & Comiskey , 2002: 28)
- 1- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الاعمال .
 - 2- التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين اسعار اسهم تلك الشركات في الاسواق المالية .
 - 3- زيادة الاقتراض من البنوك الامر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض .
 - 4- لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الارباح والايادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاستقطاع الضريبي المترتب عليه .
 - 5- تحسين الاداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بأدائها لعكس الصورة الايجابية عن ادائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الادارة امام مجالس الادارة .

رابعاً- اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية:-

أ) اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل:-

ان اهم الاساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في اطار المحاسبة الابداعية:

(Schilit, 2002: 24)

- 1- تسجيل اليرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الاصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكمال تبادل المنفعة, وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكمال عملية تبادل المنفعة .
- 2- تسجيل ايراد مزيف : تتمثل هذه الطريقة بتسجيل ايرادات مزيفة او وهمية .
- 3- زيادة اليرادات من خلال عوائد غير جارية : تتمثل هذه الطريقة بقيام ادارة الشركة بزيادة ايراداتها خلال فترة مالية محددة والتي تحدث لمرة واحدة , اذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن ادارة الشركة من خلال زيادة ايراداتها او ارباحها في الوقت الذي يكون ادائها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذه اليرادات على انها ناجمة عن عمليات غير جوهرية او تشغيلية .
- 4- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة: ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحساب الموجودات حيث ان من المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال قد تؤدي الى تحقيق منافع قصيرة الاجل مثل الايجارات والرواتب والاعلانات التي تحسم مباشرةً من اليرادات , وقد تؤدي الى منافع بعيدة الاجل مثل المباني والآلات التي تعد اصولاً يحسم استهلاكها على المدى الطويل , في الوقت الذي يكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً , وفي بعض الاحيان قد تكون هناك بعض بنود هذه الاصول تصبح عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرةً من الدخل .
- 5- الاخفاق في التسجيل او التخفيض غير الملائم للالتزامات: في بعض الاحيان تقوم ادارة الشركات ولغايات خاصة مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية او الالتزامات بالشراء بالافصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات .

6- نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الارباح الجارية او الحالية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها اكثر وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون اوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الارباح الى فترات مستقبلية تعتقد ادارة الشركة انه يمكن ان تكون صعبة , من المعروف محاسبياً ان الإيرادات يجب ان تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت وأكتسبت فيها اذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في نفس الفترة المالية.

(Rabin, 2004: 148)

7- نقل المصاريف المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الاساليب في الاوقات التي تواجه فيها الشركات اوقات صعبة لأن تراجع الاعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المدراء الى عمل اجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على امل ان المستقبل سيكون افضل وبهدف التخفيف من الاعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد ومتوقع .

(Mulford & Comiskey , 2002: 20)

ب) اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي:-

ترتبط اهمية الميزانية العمومية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين , كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية , ان المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب ان تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها ان اغلب الاصول والالتزامات تقيم بالكلفة التاريخية , كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين , وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بأستخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي :-

1- الاصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية , وكذلك الاعتراف المحاسبي بالاصول غير الملموسة بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة , اضافة الى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول .

2- الاصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة .

3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية , اضافة الى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الاسعار .

4- النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة , والتلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية . (مطر والسويطي, 2008: 103)

5- الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها , وكذلك اجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من خلال تصنيف الذمم طويلة الاجل على انها اصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة .

- 6- الاستثمارات طويلة الاجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل من طريقة الكلفة الى طريقة حقوق الملكية .
- 7- الموجودات الطارئة: حيث يتم اثبات الموجودات الطارئة او المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل اثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم فيه.
- 8- المطلوبات المتداولة : مثل عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة .
- 9- المطلوبات طويلة الاجل: مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة .
- 10- المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة اضافة الى عمليات التلاعب في اسعار التقييم , وكذلك التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون .
- 11- حقوق المساهمين: مثل اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الارباح المحتجزة كما هو مفترض باعتباره بند من بنود سنوات سابقة .
(Oliver , 2003: 78)

ج) اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:-

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والداخلة والخارجة من حيث مصادرها وأستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ويهدف اعداد هذه القائمة الى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير المعلومات الملائمة عن مصادر المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة . ومن اهم فرص التلاعب بالاقيام المحاسبية بأستخدام المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية ما يلي:-

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية بأعتبارها نفقات استثمارية او تمويلية او بالعكس, وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- 2- تستطيع المنشأة تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها بأعتبارها تدفقات استثمارية خارجة وتستبعدا عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
- 4- تتوفر امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب, فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية ومن خلال ازالة التأثير الضريبي عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية, اذ ان أي نقد يتم استلامه من هذه العمليات يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية لذلك عند احتساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم ازالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية او التخلص منها بعد طرحها من الدخل الصافي. (Mulford & Comiskey , 2002:)

د) اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:-

تعتبر قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على اساس الاستحقاق , ان جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اجراء تغيرات وهمية في زيادة او تخفيض رأس المال المدفوع والتي تمارس اعادة تقدير ارصدة العملات الاجنبية او الاخطاء لسنوات سابقة او خسائر السنوات السابقة .

(ابو طالب, 2006: 66)

خامساً- الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية:-

لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الابداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة , ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الابداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها .

وفيما يلي عرض اهم الاتجاهات والوسائل والاساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها وكما يلي:-

1- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة او تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجه , ولهذا الامر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الاخيرة فأنها قد الغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها , وبخفيض البدائل فان ذلك سيؤدي الى ان الشركة التي ستختار معالجة محاسبية في فترة مالية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة .

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

أ) سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية او حتى الغاؤها .

ب) اما الطريقة الاخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية , وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في احد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت , وهنال تجدر الاشارة الى انه لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية لكن المقصود ذهو عدم تغيير تلك السياسات الا في حالة الضرورة القصوى .

3- اما الوسيلة الاهم والاقوى فهي يقظة وكفاءة المدققين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية التي يتبعها البعض , ويتم هذا الامر عن طريق اختيار المدقق الكفوء والتمكن يقوم على تصميم اجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الابداعية التي يتم اكتشافها والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الموحدة .

4- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق للسلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهني التي من اهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد .

(بطاينة, 2010: 25)

ويمكن القول ان المدقق الكفوء يسعى للحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث أي تحريفات او اخطاء , ولابد من الاشارة الى نقطة مهمة نتيجةً للقيود الكامنة في عملية التدقيق فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجةً لممارسات المحاسبة الابداعية , فمن الممكن اكتشاف التحريفات والتجاوزات في البيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المدقق وهذا لا يعني فشل المدقق في الالتزام بالمبادئ والإجراءات وإنما من الممكن اكتشاف بعض التحريفات والتجاوزات في القوائم المالية .

من جهة اخرى يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة اخلاقياً فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على خرق القوانين والانظمة لذلك يرى الباحث ان المحاسبة الابداعية يمكن اعتبارها مكروهة اخلاقياً وذلك لما يحدث فيها من مخالفات اخلاقية ينتهجها المحاسب في مهنته والتي لابد من التصدي لهذه السلوكيات حتي يمكن الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية في البيانات المالية .

سادساً- دور حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الابداعية:-

ان زيادة حدة المنافسة بين منشآت الاعمال في الوقت الحاضر والتي ادت الى لجوء بعض الادارات الى اجراء العديد من الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والتي تمثل نوع من التصرفات المهنية غير الاخلاقية من جانب هذه الادارات بصفتها وكالة عن المساهمين لغرض تحقيق منافع ذاتية على حساب هؤلاء المساهمين ولقد استخدمت في سبيل ذلك عدة ادوات اهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الارقام المحاسبية مما يتطلب الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة لتكون الاطار التنظيمي الذي يضمن حماية رؤوس الاموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة وتحقيق العدالة بين المساهمين .

اما حوكمة الشركات تعد واحدة من تلك الآليات لذلك نجد ان هناك موجة جديدة في المنشآت لغرض تطبيقها لأن الفشل الذي حصل كان بسبب عدم الامتثال لمتطلبات ادارة المخاطر بسبب ظن ادارة المنشأة عدم قدرة المساهمين على فهم تلك المخاطر وأن التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يعمل على حل مشكلة هيمنة الاطراف داخل المنشأة على القرارات الادارية والمالية والحد من تأثيرها على القوائم المالية ولها دور كبير في تقليل قلق المستثمرين وأصحاب المصلحة ذات العلاقة تجاه مصداقية وموثوقية القوائم المالية .

المبحث الثالث

تحليل آراء وأستجابات الأفراد عينة البحث حول متغيرات الدراسة وأختبار الفرضيات

يتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي أظهرتها استمارات الاستبيان من خلال تحليل آراء وأستجابات الأفراد عينة البحث من مجتمع الدراسة المتمثل بالمدققين الداخليين والخارجيين وموظفي الشركات والمحللين الماليين, ويتضمن هذا المبحث وصف وتشخيص متغيرات البحث وقياس العلاقات بين متغيرات البحث التي تتضمن متغير مستقل (حوكمة الشركات) ومتغير تابع او معتمد (المحاسبة الابداعية) .

وقد استخدم الباحث لهذا الغرض اسلوب الاستبيان الذي يحتوي على خمسة اجابات وهي (تؤثر جداً) الذي تحتوي على قيمة خمسة درجات و(تؤثر) الذي تحتوي على اربعة درجات و(لا ادري) ثلاث درجات و(لا تؤثر) على درجتان و(لا تؤثر نهائياً) درجة واحدة على التوالي.

وبعد تحديد التكرارات الخاصة بكل متغير في الاستبانة يتم احتساب الأوساط الحسابية الموزونة (\bar{X}_w) والانحرافات المعيارية (Si) ومعاملات الاختلاف (C.V.) والأوزان النسبية بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الافراد عينة البحث .

وسوف يتم توضيح التحليل الاحصائي لأستجابات الافراد عينة البحث على مستوى كل متغير من متغيرات البحث .

(أ) المتغير المستقل:- (حوكمة الشركات)

الجدول (1)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المنوية لأستجابات عينة

البحث حول المتغير الاول (N=40)

الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si	الوسط الحسابي الموزون \bar{X}_w	المؤشرات الاحصائية	الفقرات	تسلسل الفقرات
%68.5	%32.993	1.13	3.425		توفير المعلومات الكافية للمساهمين عن التغيرات الاساسية في الشركة وبطريقة تتسم بالعدالة ولجميع المساهمين.	1.
%59.5	%39.899	1.187	2.975		تحقيق اداء أفضل عن طريق توفير المسألة والرقابة من قبل المساهمين لحماية اعمال الشركة من التلاعب والغش . المالية وفي الوقت المناسب .	2.
%74	%28.189	1.043	3.7		حماية المساهمين من كل ممارسات الاستغلال سواء كان داخل او خارج الشركة وتوفير التعويضات الفعالة لهم .	3.
%48	%48.833	1.172	2.45		توفير كافة المعلومات المهمة والافصاح عن كافة بنود عناصر القوائم.	4.
%70.5	%30.809	1.086	3.525		التطبيق السليم لمتطلبات الهيئات الرقابية وبشكل كامل لمنع استغلال حقوق اصحاب المصالح .	5.
%74	%28.838	1.067	3.7		وصول كافة المعلومات الى اصحاب المصالح ذات العلاقة لضمان مصالحهم بشكل مناسب .	6.
%76.5	%25.725	0.984	3.825		تقليل حالات التلاعب والتضليل والاساليب غير الاخلاقية المتبعة من قبل الادارة للتأثير على العمليات المالية داخل الشركة .	7.
%74.5	%27.839	1.037	3.725		الاعلان عن كافة المعايير المتبعة في اختبار اعضاء مجلس الادارة والمدراء التنفيذيين وتحديد طرق احتساب المكافآت والحوافز .	8.
%54.5	%43.413	1.183	2.725		ممارسة مجلس الادارة مهامه بكفاءة وفاعلية وبما يؤدي الى تحسين الاداء الاداري والمالي .	9.
%74	%32.514	1.203	3.7		الاشراف على اعداد القوائم المالية عن طريق تكليف اعضاء ذو خبرة وكفاءة عالية لضمان نزاهة البيانات المالية .	10.
%67.4	%33.905	1.001	3.37			المعدل العام

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (1) والذي يتضمن عشرة اسئلة , بأن المعدل العام لشدة اجابة افراد العينة (%67.4) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.37) وبأنحراف معياري (1.001) ومعامل اختلاف مقداره (%33.905) , اذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير هي الفقرة السابعة (تقليل حالات التلاعب والتضليل والاساليب غير الاخلاقية المتبعة من قبل الادارة للتأثير على العمليات المالية داخل الشركة) , اذ كانت شدة الاجابة (%76.5) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.825) وبأنحراف معياري (0.984) مقابل معامل اختلاف (%25.725).

اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الثامنة (الاعلان عن كافة المعايير المتبعة في اختبار اعضاء مجلس الادارة والمدراء التنفيذيين وتحديد طرق احتساب المكافآت والحوافز) , اذ كانت شدة الاجابة (%74.5) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.725) وبأنحراف معياري مقداره (1.037) مقابل معامل اختلاف (%27.839) ,

بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الرابعة (توفير كافة المعلومات المهمة والافصاح عن كافة بنود عناصر القوائم), اذ كانت شدة الاجابة (48%) وبوسط حسابي موزون مقداره (2.45) وبأنحراف معياري مقداره (1.172) مقابل معامل اختلاف (48.833%) .

(ب) المتغير المعتمد او التابع:- (المحاسبة الابداعية)

الجدول (2)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية لأستجابات عينة

البحث حول المتغير الثاني (N=40)

المؤشرات الاحصائية	الفرقات	تسلسل الفقرات	المؤشرات الاحصائية				
			الوزن المنوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si	الوسط الحسابي الموزون \bar{X}_{WV}	
		1.	81.5%	27.436%	1.118	4.075	التقليل من الاجتهادات الشخصية في النظام الاداري والمالي المطبق في الشركة لكي تجعل القوائم المالية اكثر مصداقية وموثوقية .
		2.	86.5%	26.89%	1.163	4.325	الالتزام بكافة المعايير الاخلاقية وبدرجة كبيرة من قبل مجلس ادارة الشركة والتأكد من عدم الاعتماد على عمليات محاسبية وهمية عند اعداد القوائم المالية .
		3.	69%	36.522%	1.26	3.45	التزام اعضاء مجلس الادارة والجهات التنفيذية بالافصاح عن أي مصالح مادية لهم من شأنها ان تؤثر على وضع الشركة .
		4.	78.5%	31.287%	1.228	3.925	حماية حقوق اصحاب المصالح عن طريق عقود موثقة تحول دون قيام أي طرف سواء داخل او خارج الشركة بالتلاعب في حقوقها .
		5.	83%	30.169%	1.252	4.15	الافصاح عن كافة التغيرات في السياسات المحاسبية والعمل على توحيد المعالجات المحاسبية وحل مشاكل القياس المحاسبي .
		6.	74%	33.081%	1.224	3.7	توفير الثقة في اداء عمل الهيئات الرقابية سواء كانت داخلية او خارجية لغرض اداء عملها بكفاءة وفاعلية .
		7.	67.5%	34.667%	1.17	3.375	اطلاع المساهمين على اساليب الافصاح المحاسبي المتبعة داخل الشركة .
		8.	64%	38.25%	1.224	3.2	حصول المساهمين على كافة حقوقهم من التصويت وابداء الرأي حول امور الشركة وغيرها .
		9.	77%	30.883%	1.189	3.85	اعطاء حرية للمساهمين في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنظمة .
		10.	70%	36.029%	1.261	3.5	الالتزام بتطبيق القوانين والانظمة والتعليمات من قبل ادارة الشركة لضمان حماية حقوق الاطراف ذات العلاقة .
		المعدل العام	75.1%	32.516%	1.209	3.755	

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (2) والذي يتضمن عشرة اسئلة , بأن المعدل العام لشدة اجابة افراد العينة (75.1%) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.755) وبأنحراف معياري (1.209) ومعامل اختلاف مقداره (32.516%) , اذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير هي الفقرة الثانية (الالتزام بكافة المعايير الاخلاقية وبدرجة كبيرة من قبل مجلس ادارة الشركة والتأكد من عدم الاعتماد على عمليات محاسبية وهمية عند اعداد القوائم المالية) , اذ كانت شدة الاجابة (86.5%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.325) وبأنحراف معياري (1.163) مقابل معامل اختلاف (26.89%) .

اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الاولى (التقليل من الاجتهادات الشخصية في النظام الاداري والمالي المطبق في الشركة لكي تجعل القوائم المالية اكثر مصداقية وموثوقية) , اذ كانت شدة الاجابة (81.5%) وبوسط حسابي موزون مقداره (4.075) وبأنحراف معياري مقداره (1.118) مقابل معامل اختلاف (27.436%) , بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثامنة (حصول المساهمين على كافة حقوقهم من التصويت

وإبداء الرأي حول امور الشركة وغيرها), إذ كانت شدة الإجابة (64%) وبوسط حسابي موزون مقداره (3.2) وبأنحراف معياري مقداره (1.224) مقابل معامل اختلاف (38.25%).
اختبار فرضيات البحث:-

بهدف التعرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات كمتغير مستقل والمحاسبة الإبداعية كمتغير تابع او معتمد يتم اختبار فرضيات البحث من خلال قياس العلاقة والأثر بين متغيرات البحث وبأستخدام معامل الارتباط البسيط ومعامل الانحدار البسيط من أجل اختبار صحة الفرضية التالية:- (وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية)

جدول رقم (3)

علاقة الارتباط بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية	المتغير المتغير المستقل
	المتغير المعتمد
0.978	حوكمة الشركات
تغيرات معاملات الارتباط عند مستوى معنوية (5%)	مستوى المعنوية
معنوية	الدلالة الإحصائية

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

وبناءً على نتائج الجدول رقم (3) يتضح بأن علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة الإبداعية علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (0.978) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (5%) وبالتالي يدل على رفض فرضية العدم (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1). وهذا يعني ان حوكمة الشركات تؤدي الى القضاء على العديد من الممارسات الادارية والمالية الخاطئة ومنع حدوث أي تصرفات مهنية وغير اخلاقية والحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية المتمثلة بالتلاعب في السياسات المحاسبية لغرض التأثير على الارقام المحاسبية مما يتطلب الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة لتكون الاطار الذي يضمن حماية رؤوس الاموال من خلال تفعيل الشفافية والمسألة وتحقيق العدالة بين المساهمين وأن حوكمة الشركات تعد واحدة من تلك الآليات لذلك نجد ان هناك موجة جديدة في المنشآت لغرض تطبيقها. وأن التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يعمل على حل مشكلة هيمنة الاطراف داخل المنشأة على القرارات الادارية والمالية والحد من تأثيرها على القوائم المالية ولها دور كبير في تقليل قلق المستثمرين وأصحاب المصلحة ذات العلاقة تجاه مصداقية وموثوقية القوائم المالية .

جدول رقم (4)

نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير حوكمة الشركات

على المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية	المتغير المتغير المستقل
	المتغير المعتمد
1.085	$\hat{\beta} x$
التغيرات عند مستوى معنوية (5%)	حوكمة الشركات
0.956	معامل التحديد (R^2)

المصدر : من اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

بناءً على نتائج جدول رقم (4) يتضح من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ ($X = \hat{\beta}$) أن تأثير حوكمة الشركات على (المحاسبة الإبداعية) وبالتالي قبول هذه الفرضية ، ومن جهة أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) البالغة (0.956) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (95.6%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير المعتمد ، أما النسبة الباقية (4.4%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية وبالنتيجة رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) أي (وجود تأثير ذو دلالة معنوية لحوكمة الشركات على المحاسبة الإبداعية).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات:-

- 1- أن لحوكمة الشركات دوراً كبيراً وفعالاً في القضاء على العديد من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة ومنع حدوث أي تصرفات غير أخلاقية وبالتالي الحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية المتمثلة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية .
- 2- أن مكافحة اساليب المحاسبة الإبداعية تعد من الأمور الصعبة والمعقدة لذلك على المختصين في هذا المجال السعي المستمر في الكشف عن هذه الممارسات والقضاء عليها.
- 3- أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر بشكل كبير على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية للشركة وبالتالي التأكيد على الإفصاح والشفافية .
- 4- وجود عدة اساليب للمحاسبة الإبداعية تتمثل بأختيار السياسات المحاسبية التي تلائم أهداف القائمين في الشركة أو استغلال الثغرات القانونية أو التلاعب بالأرقام المحاسبية أو غيرها.
- 5- أظهرت نتائج البحث بأن هناك علاقة ارتباط موجبة بين المتغير المستقل (حوكمة الشركات) والمتغير التابع أو المعتمد (المحاسبة الإبداعية) إذا بلغ معامل الارتباط بينها (0.978) وبالتالي قبول فرضية وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات كمتغير مستقل والمحاسبة الإبداعية كمتغير تابع أو معتمد .
- 6- من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط يتضح بأن هناك أثر للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) على المتغير التابع أو المعتمد (المحاسبة الإبداعية) إذ بلغ ($\hat{\beta} X = 1.085$) ، بينما قيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.956) وهذا يعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (95.6%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع أو المعتمد (المحاسبة الإبداعية) ، أما النسبة الباقية (4.4%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية.

ثانياً- التوصيات:-

- 1- ضرورة أن تلعب حوكمة الشركات ومبادئها دوراً كبيراً في القضاء على كل آثار التلاعب والغش والتضليل في الأرقام المحاسبية وبالتالي الحد من آثار اساليب المحاسبة الإبداعية .

- 2- على الجهات المعنية والحريصة العمل على جذب رؤوس الاموال الاجنبية والاستثمارات وتحقيق النمو الاقتصادي والرفاهية والتي من شأنها ان تخلق منافع جيدة للشفافية والافصاح من خلال تطبيقها للحكومة .
- 3- ضرورة اصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريفات في البيانات المالية وبما يحد من استخدام الاساليب غير الشرعية للمحاسبة الابداعية.
- 4- توفير الاستقلالية للمحاسبين لحمايتهم من تدخلات الادارة لمنع تجاوز المتطلبات القانونية والمالية والعمل على تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية بشكل كفوء وفعال .
- 5- عرض برامج تثقيفية وتعليمية وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المحاسبية توضح فيها ممارسات المحاسبة الابداعية وأهم التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق.
- 6- العمل على تنمية ثقافة سلطة الادارة الرشيدة (حوكمة الشركات) من خلال اصدار القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بها وإقامة الندوات العلمية و ورشات العمل الخاصة بهذا الموضوع .

المصادر:-

اولاً- الاعتماد على مجموعة من الاساليب في جمع البيانات والمعلومات (المقابلات الشخصية،استمارة الاستبيان) .

ثانياً- مصادر الجانب النظري:-

(أ) المصادر العربية:-

- 1- ابو طالب , يحيى محمد " المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث اصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في اطار نظرية المحاسبة" , 2006 .
- 2- البنك الاهلي المصري , "اسلوب ممارسة سلطات الادارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات" النشرة الاقتصادية , العدد الثاني , المجلد السادس والخمسون 2003.
- 3- العيسوي , إبراهيم , "التنمية في عالم متغير : دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها" , القاهرة : دار الشروق , 2003 .
- 4- بطاينة , لؤي بديع "المحاسبة الابداعية Creative accounting في القوائم المالية " , 2010 .

. Main.omdaily.om . <http://www>

5- توفيق , محمد شريف " قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات:الأهمية والمبادئ والمصطلحات" كلية التجارة , جامعة الزقازيق , 2005. [WWW//ifotechaccountants.com](http://www.ifotechaccountants.com)

- 6- شاكر , فؤاد , "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العلمية" 2004 .
- 7- مطر , محمد , السويطي , موسى "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح " , عمان , دار وائل للنشر , 2008 .
- 8- مطير , رأفت حسين , "آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات", الجامعة الاسلامية , 2005 .

(ب) المصادر الاجنبية:-

- 1- Alamgir, M. "Corporate Governance : a Risk perspective , Paper Presented to : Corporate Governance and Reform : Paving the Way to Financial

- Stability and Development" , A Conference Organized by Egyptian Banking Institute , Cairo, 2007.**
- 2- Amat , O. , Blake , J & Dowd, J , "The Ethics of creative Accounting " , Journal of Economic Literature , 1999 .**
 - 3- Egyptian Banking Institute , "Corporate Governance in The Banking Sector Workshop" , March 2006.**
 - 4- Fawzy , S. "Assessment of : Corporate Governance in Egypt" Working paper No. 82 Egypt , The Egyptian Center for Economic Studies,2003.**
 - 5- Freeland , C. "Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks , Paper Presented to : Corporate Governance and Reform : Paving the Way to Financial Stability and Development" , A Conference Organized by Egyptian Banking Institute , Cairo, 2007.**
 - 6- Iskander , M and N . Chamlou , "Corporate Governance : A Framework for Implementation", Published in : Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region ,Edited by : S. Fawzy .Washington : World Bank, 2002.**
 - 7- Mulford, C. E. Comiskey S. ,"The Financial Numbers Game" , John Wiley & Sons Ins. , 2002.**
 - 8- OECD, "Principles of Corporate Governance", 2000 .**
 - 9- Oliver , E. A mat "Ethics & Creative accounting", Some Economics & Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain .**
 - 10- Philips,J. Pincus, M. &Rego ,S.O. "Earnings Management: New Evidence Based on deferred Tax expense" 2003 .**
 - 11- Rabin , CE ,"determinates of Auditors Attitudes towards Creative accounting" University of the Witwatersss, 2004.**
- WWW//Soa.Wits.ac.za.**
- 12- Schilit, Howard M. " Financial Shenanigans " , MC graw , Hill Professional , 2002 .**