

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion



Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

القسم : علوم التسيير

(التخصص): محاسبة و ترفيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر LMD

تحت عنوان

دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية
دراسة ميدانية لشركة صيدال فرع فرمال الدار
البيضاء الجزائر

تحت إشراف الأستاذ :

سفيير محمد

من إعداد (الطالبة):

رمضان خديجة

السنة الجامعية 2012|2013

تشكر

على اثر انمائنا لهذا العمل ، نتقدم بالشكر إلى المولى عزوجل مصدقا لقوله: " لَئِنْ شَكَرْتُمْ

لَأَزِيدَنَّكُمْ" اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا .

و اقتداء بقوله صلى الله عليه و سلم :من لا يشكر الناس لا يشكر الله

فنتقدم بجزيل الشكر إلى كل من :

* الأستاذ المشرف سفير محمد الذي ساعدنا بنصائحه و إرشاداته في انجاز هذا العمل المتواضع من بدايته إلى نهايته.

* الأستاذ رزقي إسماعيل الذي ساعدنا في انجاز هذا البحث فجزاه الله خير الجزاء

* إلى كل عمال شركة صيدال فرع فرمال الدار البيضاء الجزائر من المدير إلى الحارس و نخص

بالذكر عمال المحاسبة و المالية الذين أسهموا بالإجابة على الأسئلة الموجهة اليهم.

* إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير و جميع الأساتذة من الطور الابتدائي

إلى الدراسات العليا.

* نعمم شكرنا إلى كا من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد .

الاهداء:

أهدي ثمرة جهدي إلى كل من ساهم فيها:

* إلى من جلت أسماؤه و تسبح الملائكة بحمده المبدع الحي الذي وفقني لما يحبه و يرضاه.

* إلى مطيبة سهدي و ضاحكة فوق مهدي إلى التي بأيدي الأوجاع ربتي و بعيون الأتعاب رعتي و بصدر

المشقات حمتني إلى مروج الحب و منبع الحنان و العطف، التي لم تبخل عيا بدعواتها السجودية و رضاها سر

توفيقي، عطر بيتنا أمي الغالية أطال الله و بارك في عمرها.

* إلى منبع الأخلاق الفاضلة إلى من كون في خصال المرأة المثالية و زرع في مبادئ و أخلاق أعتز بها و علمني

أسير في دروب الحياة رغم انعكاساتها و تحولاتها، مسك بيتنا أبي الغالي أطال الله و بارك في عمره.

* إلى أشبال الشهامة و العزة و الكرامة إلى فروع الشجرة الطيبة اخوتي: أخي توفيق الذي كان سندي و لم

يبخل علي يوما في نقلي بين الجامعة و البيت.

أخي محمد الذي لم يبخل عليا يوما بكل شيء أطلبه و كان خير سندي في مسيرتي الدراسية، أخي جلال

سعيد، علي و برغم شجرتنا و ابتسامي في الحياة أخي الصغير رضا إسماعيل مع تمنياتي له بالنجاح في المشوار

الدراسي.

* إلى كل الأهل و الأقارب و كل عائلة رمضاني.

* إلى رفقيات دربي صديقاتي: نادية، نجية، عائشة، سليمة، زكية، رزيقة، نبيلة، نصيرة، فاطمة، حفيظة، رميلة.

إلى زميلات الأستاذات في العمل: فريدة التي كانت معلمتي و الآن هي زميلتي

حليمة، رتيبة، عائشة، نورة، وهيبية، زينب، رشيدة، سعيدة.

* إلى كل من يعرف خديجة رمضاني.

و في الأخير أرجو أن يعذرني من لم تطأ حروف اسمه هذه الورقة - خديجة - .

فهرس

المحتويات

الفهرس

قائمة الأشكال و الجداول .

- I..... قائمة الأشكال
- ب/ - قائمة الجداول..... IV
- أ مقدمة عامة
- أ الأسئلة الفرعية
- ب الفرضيات
- ب أهداف الموضوع
- ب أهمية الدراسة
- ج دوافع اختيار الموضوع
- ج حدود و أدوات الدراسة
- ج المنهج المتبع
- د الدراسات السابقة
- د صعوبات الدراسة
- د تقسيم الدراسة

الفصل الأول: الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

- 2 تمهيد الفصل
- 3 المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
- 3 المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات
- 9..... المطلب الثاني: الأسباب الأساسية لظهور حوكمة الشركات
- 10 المطلب الثالث: حوكمة الشركات دستور أخلاقي مرشد لسلوك الشركات
- 12 المطلب الرابع: مبادئ و خصائص حوكمة الشركات
- 15 المطلب الخامس: أهمية حوكمة الشركات و محدداتها
- 20 المبحث الثاني : الأطراف المسؤولة و الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات
- 20 المطلب الأول : الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات
- 23 المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات
- 25 المطلب الثالث: ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات
- 26 المطلب الرابع: تجارب حوكمة الشركات في بعض الدول
- 28 المطلب الخامس: مسؤوليات و إخفاقات حوكمة الشركات
- 35 المبحث الثالث: مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات
- 35 المطلب الأول: مفهوم مجلس الإدارة

37	المطلب الثاني: إرشادات تعارض المصالح لأعضاء مجلس الإدارة.....
38	المطلب الثالث: كيفية تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة الشركات
40	المطلب الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة
42	خلاصة الفصل:.....
	الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية.
44	تمهيد الفصل:
45	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.....
45	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
49	المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي
51	المطلب الثالث: لعبة الأعداد المالية.....
58	المطلب الرابع: أهداف القوائم المالية.....
60	المبحث الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية و دوافع استخدامها
60	المطلب الأول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.....
62	المطلب الثاني: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.....
66	المطلب الثالث: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
73	المطلب الرابع: أساليب ممارسة الغش في التقارير المالية

75	المبحث الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على القياس و الإفصاح المحاسبي
75	المطلب الأول: الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية.....
77	المطلب الثاني: انعكاسات التغييرات المحاسبية على القوائم المالية.....
80	المطلب الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي
84	المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية و إدارة الأرباح المحاسبية
86	خلاصة الفصل:.....
	الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة شركة صيدال فرع فرمال
88	تمهيد الفصل:.....
89	المبحث الأول: وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها
89	المطلب الأول: الاتجاهات و الطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية.....
91	المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
93	المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية و نتائجها.....
97	المطلب الرابع: تفعيل مفهوم حوكمة الشركات.....
100	المبحث الثاني: نظرة عامة عن الشركة المستقبلية
100	المطلب الأول: ظهور الشركة.....
101	المطلب الثاني: أهداف و وظائف الشركة.....

103	المطلب الثالث: تنظيم مجمع صيدال و فروعته.....
107	المطلب الرابع : الشركة الاقتصادية لمجمع صيدال
108	المبحث الثالث: دراسة و تحليل نتائج الاستبيان
108	المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية للعينة
	المطلب الثاني: تأثير مبادئ حوكمة الشركات في الحد من الغش و تحقيق الإفصاح و الشفافية.....
113
117	المطلب الثالث: مدى تقيد شركة صيدال بمبادئ حوكمة الشركات
131	المطلب الرابع: دراسة طرق تقييم التثبيات، المخزونات و تصنيف الإيرادات
137 خلاصة الفصل.....
139 خاتمة عامة.....
144 قائمة المراجع.....
 قائمة الملاحق.....

قائمة الأشكال

والجداول

ب- قائمة جداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
29	مسؤوليات و إخفاقات حوكمة الشركات	01
51	المسميات و الأشكال المختلفة للعبة الأرقام المالية	02
52	مكافئات لعبة الأرقام المحاسبية	03
108	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	3-1
109	توزيع العينة حسب التخصص	3-2
110	توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية	3-3
111	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	4-3
113	آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ توفر الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في التلاعب و الغش في البيانات و القوائم المالية	1-2
114	آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ الحفاظ و حماية حقوق المساهمين في الارتقاء لمستوى الشفافية و الإفصاح	2-2
115	آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة في التقبيل امن تلاعبات المحاسبية	3-2
116	آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية	4-2
117	آراء أفراد العينة في المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح	1-3
118	آراء أفراد العينة في استخدام مبادئ حوكمة الشركات لإدارة أصول و موارد الشركة	2-3
119	آراء أفراد العينة في الاقتراح الأول الخاص بالسؤال السابق	3-3
120	آراء أفراد العينة في الاقتراح الثاني الخاص بالسؤال السابق	4-3

121	آراء أفراد العينة في الاقتراح الثالث الخاص بالسؤال السابق	5-3
122	آراء أفراد العينة في ضرورة تطبيق أسس و مبادئ حوكمة الشركات	6-3
123	آراء أفراد العينة في النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	7-3
124	رأي أفراد العينة في مسؤولية لجان المراجعة في الكشف عن الغش المحاسبي	8-3
125	رأي أفراد العينة في صلاحيات مجلس الإدارة في مراقبة و متابعة قيم المحاسبة	9-3
126	رأي أفراد العينة في مجال الوظيفة المحاسبية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات	10-3
127	رأي أفراد العينة بالمعلومات المحاسبية و المالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات	11-3
128	دعم أفراد العينة آرائها فيما يخص السؤال السابق الاقتراح الأول	12-3
129	دعم أفراد العينة آرائها فيما يخص السؤال السابق الاقتراح الثاني	13-3
130	آراء أفراد العينة في المعلومات المحاسبية و المالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات	14-3
131	<u>الطرق التي يستعملونها أفراد العينة في تقييم أصول و خصوم الشركة</u>	1-4
132	قاعدة حساب الاهتلاك للأصول غير الجارية في شركة صيدال	2-4
133	دراسة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات في شركة صيدال	3-4
134	<u>آراء أفراد العينة في تصنيف الأصول المهتلكة في نهاية المدة</u>	4-4
135	آراء أفراد العينة في تكاليف اقتراح الخاصة بتمويل عملية أصل	5-4
136	آراء أفراد في معالجة مصاريف البحث و التطوير	6-4

ملخص الدراسة :

بعد انخيار الشركات الكبرى ازداد الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في التلاعب و الغش في التقارير المالية ، وتعد حوكمة الشركات إحدى هذه الآليات ، إذ تقوم بأعمال إشرافية و رقابية في الشركات .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المبادئ التي تتضمنها حوكمة الشركات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من المحاسبين و الماليين في شركة صيدال، و خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من المبادئ تعتمد عليها الشركة تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد العينة.

Résumé:

Après l'effondrement de grandes sociétés une attention accrue à fournir des mécanismes appropriés pour réduire les pratiques comptables créatives qui sont dans la manipulation et la fraude dans les rapports financiers et le gouvernement des entreprises est l'un de ces mécanismes, comme le travail de réglementation et de surveillance dans les entreprises.

Cette étude visait à identifier les principes contenus dans le gouvernement des entreprises qui mènent à une diminution de la pratique de comptabilité créative, et d'enquêter sur cet objectif, le chercheur prépare un questionnaire a été distribué à un certain nombre de comptables et financières à Saidal, et l'étude a conclu qu'il existe un ensemble de principes adoptée par la société conduire à une réduction des pratiques comptables créatives du point de vue des répondants.

Summary:

After the collapse of large companies increased to provide appropriate mechanisms to reduce attention to creative accounting practices that are in the manipulation and fraud in financial reporting and corporate governance is one of these mechanisms, such as the work regulation and supervision in business.

This study aimed to identify the principles contained in the corporate governance leading to a decline in the practice of creative accounting, and investigate this objective, the researcher prepared a questionnaire was distributed to a number of accounting and finance to Saidal, and the study concluded that there is a set of principles adopted by the lead to a reduction in creative accounting practices from the perspective of respondents society.

مقدمة

عامة

مقدمة عامة:

إن انتشار ظاهرة تعثر الشركات و البنوك العالمية و تزايد حالات الائتمانات المالية ، وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات، كل ذلك أدى إلى فقدان الثقة بالقوائم و التقارير المالية و المعلومات المحاسبية الصادرة عنها و مثال ذلك الائتمانات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية وأزمة شركة انرون في الولايات المتحدة الأمريكية و غيرها من الشركات الأخرى، حتى وصلت إلى انخيار شركة التدقيق الشهيرة. مع هذه الائتمانات في مجملها إلى الفساد الإداري و المالي لإدارات تلك الشركات و افتقارها إلى الممارسة المالية السليمة، ونقص الشفافية و الإفصاح المحاسبي، حيث يستطيع المحاسب و بناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية و ذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة و مركزها المالي، و في ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية كان لا بد أن يكون هناك آليات و وسائل للكشف عنها، ونتيجة لذلك ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، و أصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الشركات الاقتصادية، و لم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت الكثير من الشركات و الهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في كافة الشركات. لهذا كله أصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع المهمة التي تفرض نفسها في أعمال الشركات الدولية و الحكومية التي تسعى لتجنب مخاطر الفشل المالي، فضلا عن دورها في تعظيم القيمة السوقية للشركة بما يضمن لها النمو و الاستمرارية. و بالتالي توفير معايير الأداء الكفيلة للكشف عن حالات التلاعب في القوائم المالية و حالات الفساد و سوء الإدارة قد يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال ، و العمل على استقرار هذه الأسواق.

و استنادا لما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية؟

و عليه يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

– ما هي أسباب ظهور حوكمة الشركات؟

– فيما تكمن مسؤوليات مجلس الإدارة؟

– ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟ و هل هي قانونية؟

– هل شركة صيدال تمارس الغش و التحايل في البيانات المالية ؟ و ما هو دور مبادئ حوكمة الشركات للحد منها؟

و للإجابة على الأسئلة الفرعية ارتأينا تبني الفرضيات التالية:

1/– إن من الأسباب الأساسية التي ساعدت على ظهور حوكمة الشركات تعارض المصالح بين الأصيل و الوكيل أو ما تعرف بنظرية الوكالة.

2/– إن من مسؤوليات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة النظم الملائمة للرقابة الداخلية في الشركة، و ذلك من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح.

3/– المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية، يقوم المحاسب باختيار الطرق و السياسات المحاسبية المتاحة الغش و التلاعب في القوائم المالية، مما ينجر عنه معلومات محاسبية و مالية غير صحيحة، و بما أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المعايير و المبادئ المحاسبية الدولية فهي قانونية.

4/– شركة صيدال لا تمارس الغش و التلاعب المحاسبي لأنها تعتمد على نظام حوكمة الشركات.

أهداف الموضوع :

إن الهدف من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة منا لإظهار عدة جوانب:

- التعرف على القواعد و المبادئ التي جاءت بها حوكمة الشركات.
- معرفة أساليب الحوكمة المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الكشف عن أسباب المحاسبة الإبداعية و محاولة التقليل أو الحد منها.
- محاولة تشخيص واقع حوكمة الشركات في الشركات الاقتصادية.

أهمية دراسة الموضوع:

تكمن أهمية هذا الموضوع في محاولة إظهار الأهمية البالغة التي تكتسبها حوكمة الشركات بصفة عامة، و حدها من المحاسبة الإبداعية بصفة خاصة، و حاجة الشركة الاقتصادية إلى محيط رقابي يساعد إدارة الشركة على تحمل مسؤولياتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح.

دوافع اختيار الموضوع:

أ- دوافع ذاتية :

- حب الاطلاع و البحث في هذا الموضوع خاصة و انه موضوع مهم في تخصصنا.
- إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه البحوث .
- إدراكنا أن تبني حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نافعا علما و عملا فأردنا مزيدا من البحث و المعرفة في هذا المجال.

ب- دوافع موضوعية:

- حداثة الموضوع.
- تزايد حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية.

حدود و أدوات الدراسة:

حدود الدراسة:

- أ- الحد المكاني : شركة صيدال فرع فرمال الدار البيضاء - الجزائر.
- ب- الحد الزمني : من 15 نوفمبر 2012 إلى 15 ماي 2013.

أدوات الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على الكتب، المجلات، المقالات، رسالات الماجستير، أطروحات الدكتوراة والملتقيات.

المنهج المتبع:

اعتمدنا على المنهج التاريخي في نشأة حوكمة الشركات و المحاسبة الإبداعية، المنهج الوصفي في وصف مبادئ و قواعد الحوكمة و أساليب المحاسبة الإبداعية و المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي و يتمثل في تحليل الاستبيان.

الدراسات السابقة:

دراساتنا تكميلية لدراسات سابقة حول تحليل موضوعنا و الإضافة التي جاء بها موضوعنا دراسة شركة

اقتصادية مدرجة في السوق المالي.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع الخاصة بالموضوع.

- الموضوع غير قابل للدراسة التطبيقية مما دفع بنا لاستخدام الاستبيان.

- صعوبة تحليل الاستبيان.

تقسيم الدراسة:

لإيجاد حل للإشكالية التي قمنا بطرحها و لكي نتحقق من الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول

وهي كالتالي:

يتناول الفصل الأول الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات من خلال التطرق إلى مفهومها، و من ثم تقديم

مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للحوكمة ، دون أن ننسى الأطراف المسؤولة عن تطبيقها و الأطراف

المستفيدة من تطبيقها، بالإضافة إلى مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات.

أما الفصل الثاني فيعالج الإطار العام للمحاسبة الإبداعية، وذلك بالتعرض إلى مفهومها و العوامل التي

ساعدت على ظهورها، دوافع استخدامها و انعكاساتها على القياس و الإفصاح المحاسبي.

وفيما يخص الفصل الثالث فتطرقنا فيه لدراسة طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

حيث تضمن وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها، وهدف تبيين البحث قمنا بإجراء

إسقاط على واقع الشركة الجزائرية وذلك من خلال دراسة ميدانية لشركة صيدال فرع فرمال المتواجدة بالدار

البيضاء-الجزائر- وذلك من خلال دراسة و تحليل الاستبيان ونتائجه.

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

الفصل

الأول

تمهيد الفصل:

تعود جذور دراسة حوكمة الشركات إلى القرن التاسع عشر نتيجة لنشوء شركات المساهمة العام و ما رافقها من بروز المشاكل التي تزامنت مع فصل الملكية عن الإدارة، و هو المفهوم الذي أصبح يعرف لاحقا بمشكلة الوكالة، حيث برزت الحاجة إلى إيجاد ضوابط و ترتيبات تلزم إدارة الشركات بالعمل على تحقيق مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، و ذلك لأن المساهمون يحتاجون دائما إلى تأكيدات بأن المدراء يحرصون على استثمار أموالهم بطريقة سليمة و بعيدة كل البعد عن المخاطر المختلفة و استمر هذا المفهوم بالتطور ليواكب التطورات المختلفة في مجالات العمل.

و رغم أن هذا المفهوم لا يعتبر حديثا تماما إلا أن الدعوات و المبادرات الهادفة إلى تحسين نظم الحوكمة في الشركات إيدت بشكل ملحوظ منذ نهاية التسعينيات من القرن الماضي متأثرة بشكل أساسي بحديثين هامين على مستوى الاقتصاد العالمي، و هما الأزمة المالية في دول جنوب شرق آسيا في عام 1997، و حالات الانهيار و الإفلاس الكبيرة التي وقعت في الـ 2000م، و التي حذف فيها ائتمار لكل من شركة انرون Enron شركة و رلدكوم العملاقين، و ما رافقت هذه الانهيارات من فضائح أدت إلى تصفية شركات عريقة مثل شركة آرثر أندرسون، الخبيرة في شؤون التدقيق المالي، و هذا ما أثر على ثقة المستثمرين في الأسواق المالية في جميع دول العالم، لذا حظي مفهوم حوكمة الشركات باهتمام العديد من الكتاب و الباحثين في مجال الاقتصاد و العلوم المالية و الإدارية و العديد من المجالات و العلوم الأخرى.

ستتناول الدراسة في هذا الفصل بالوصف و التحليل مفهوم حوكمة الشركات و أسباب ظهورها بالإضافة إلى خصائصها و ركائزها، مبادئها، أهميتها محدداتها، كما سيتم التطرق إلى الأطراف المستفيدة الأطراف المسؤولة عن تطبيقها، بالإضافة إلى تجارب الدول في مجال الحوكمة، و نتطرق أيضا في هذا الفصل إلى مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

بداية يجب أن نتطرق و نحدد مفهوم حوكمة الشركات وتعريفها قبل الخوض في مبادئها، أسبابها ركائزها و أهميتها.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ريان السفينة الإغريقية و مهاراته في قيادة السفينة في وسط الأمواج و الأعاصير و العواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة و سلوكات نزيهة و شريفة في الحفاظ على أرواح و ممتلكات الركاب و رعايته و حمايته للأمانات و البضاعة التي في عهده و إيصالها إلى أصحابها و دفاعه عنها ضد القراصنة و الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار ، فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار سالماً ، أطلق على هذا الريان good governance التي تعني التحكم الجيد . كما أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماماً على كلمة الحوكمة، كما جاء معناها باللغة الانجليزية governance مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا و فرنسا على استخدام نفس المصطلح الانجليزي و بذات الحروف مع التغير في نطقها و لفظها ، إلا أنه في عام 2004 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده لهذا اللفظ " الحوكمة " حيث أكد في بيان له " في رأينا أن الترجمة العربية " الحوكمة " للمصطلح الانجليزي ترجمة صحيحة مبني و معنى (1).

فهي أولاً جاءت و فق الصياغة العربية لمحافظة على الجذر و الوزن و ثانياً تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الانجليزي، و هو تدعيم مراقبة نشاط الشركة و متابعة أداء القائمين عليها و اعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديداً إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث (2).

أو هي اشتراك جميع القوى و تركيز جميع الجهود باتجاه سير الشركة من أجل جعلها تسير بشكل صحيح وسليم، فهي نظام كامل من السلطات و الإجراءات، و التحكم ينشأ داخليا و خارجيا لمتابعة إدارة الشركات الاقتصادية بهدف حماية جميع أصحاب المصالح (3).

(1)- حسين عبد الجليل آل غزوي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدنمارك، 2010، ص:8.

(2)- نفس المكان، ص:9.

(3)- حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية IAS/IFRS كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر³ ، 2010 ، ص: 14.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

تشير معظم أدبيات الحوكمة إلى عدم وجود تعريف موحد لحوكمة الشركات "Corporate Governance" في اللغة العربية، و لكن المصطلح الإنجليزي متفق عليه من كافة الاقتصاديين و المحللين وهذا ما تؤكدُه موسوعة « Encyelopeloi » و قد يتعدد التعريف لتداخل الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية و الاجتماعية للشركات. و لكن هذا المصطلح اختلف عليه في اللغة العربية حيث أطلق عليه عدة تسميات مثل: الحكم الرشيد، حوكمة الشركات و الإدارة الحكيمة .

و في هذا الصدد نأتي على ذكر:

الإجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة، كما قد تعتبر أنها مفهوم التحكم المؤسسي لأغراض معالجة مشكلة الوكالة و حماية حقوق حاملي الأسهم و حقوق أصحاب المصالح، و التأكد على ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية على المستوى المحلي و الدولي و تحقيق العدالة الاقتصادية من منظور اقتصاد السوق، و بالتالي فهي: " تعتبر إطار يتضمن القواعد و ممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها و خاصة شركات الاكتتاب العام"⁽¹⁾ .

و الشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، و مدى المساءلة التي يخضع لها مديري و رؤساء تلك الشركات و موظفيها و المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين و الحماية التي يقدمونها لصغار المستثمرين و الحماية و تتضمن أيضا موضوعات خاصة بقانون الشركات و قوانين الأوراق المالية، و قواعد قيد الشركات بالبورصة، و المعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة و قوانين مكافحة الاحتكار و قوانين الإفلاس.

و قد اعتبر البعض بأن الحوكمة هي امتداد لكل من الخصخصة و العولمة و اقتصاد السوق، فهي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية و النزاهة و الشفافية ، و كذلك الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في الشركة لتوفير إشراف على المخاطر و راقبتها التي تقوم بها الإدارة، و في هذا المجال أيضا ذكر بأن حوكمة هي عبارة عن مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و مساهميها و المهتمين بشؤون

(1) - عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2010، ص ص: 17-18.

الفصل الأول: الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

الشركة و هي تضع الأدوات و الأهداف التي يتم تنفيذها، و بذلك تضمن الهيكل الإداري السليم للشركات⁽¹⁾.

كما عرفها البعض بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها فإن الحوكمة تعني النظم أي و جود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل تقوية المؤسسة على المدى البعيد و تحديد المسؤول و المسؤولية⁽²⁾.

أو هي الاجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة.⁽³⁾

أما منظمة التعاون الاقتصادي الدولي و التنمية « OECD » فقد أوردت تعريفها لحوكمة الشركات على أنها: "مجموعة من القواعد و العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس الإدارة و الملاك، و جميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، و هو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي من خلاله يتم تحديد الأهداف و تحقيقها و مراقبة الأداء و الإشراف الدقيق و النتائج، و الأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي ب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة خدمة لمصالح الشركة و مساهميتها و تسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد و أصول الشركات بكفاءة و فعالية.⁽⁴⁾ و من خلال ما سبق يمكن تقديم التعاريف الآتية:⁽⁵⁾

- 1/- الحوكمة هي نظام متكامل للرقابة المالية و الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة و الرقابة عليها.
- 2/- الحوكمة هي مجموعة من الطرق و التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.
- 3/- الحوكمة هي مجموعة من القواعد و الحوافز التي تهدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة، وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

(1) - عماد سليم الأغا، المرجع السابق، ص:19.

(2) - نفس المكان.

(3) - ماجد إسماعيل أبو حماد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل الجامع الإسلامية، غزة، 2009، ص:15.

(4) - عماد سليم الأغا، المرجع السابق، ص:19-21

(5) - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، قطاع عام و خاص و مصارف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007 ص 5-6.

4/- الحوكمة هي مجموعة من القوانين و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم و أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة.

5/- تعبر حوكمة الشركات عن الكفاءة أو الأهلية في اتخاذ القرارات الكلية المضطلة من طرف الفاعلين لشركة معقدة، و المقدره على استخدام نظام قيادة فعال يستند على المشاركة.⁽¹⁾
مثل:(العمال،الدائنين،...) من ناحية أخرى.

قد عرفت الأمم المتحدة الحوكمة في تقرير التنمية البشرية سنة 2002 على أنها التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي و السياسي و الإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات.⁽²⁾
و من خلال التعاريف السابقة تتضح عدة معاني أساسية لحوكمة الشركات أهمها:⁽³⁾
- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.

- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة و المديرين و المساهمين و أصحاب المصالح.

- وجوب أن تدار الشركات لصالح المساهمين و المستثمرين.

- مجموعة من القواعد التي بموجبها يمكن إدارة الشركة و الرقابة عليها و فق هيكل معين و منظم يتضمن توزيع الحقوق و الواجبات بين المشاركة في إدارة الشركة مثل:
مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين و المساهمين .

- مجموعة من المفاهيم و الأهداف و الإدارة و الرقابة، و التي تتضمن حوافز مناسبة لمجلس الإدارة والإدارة العليا، لتتبع الأهداف التي وضعت من أجل إنماء الشركة و تطورها، و تحقيق المتابعة الفعالة و المستمرة والإشراف على الاستخدام الأمثل لمواردها بكفاءة و نزاهة عالية.

ومن خلال ما سبق يمكن الخروج بتعريف شامل لحوكمة الشركات:⁽⁴⁾

حوكمة الشركات هي مجموعة من القوانين و اللوائح و الإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها و قيمتها في المدى البعيد لصالح المساهمين.

(1)- Dictionnaire des sciences Economique et spéciales,harchette livre 2002,Paris,P 173.

(2)- Brahim lakhlef, la Bone gouvernance-croissance et d'développement, Alger, ed daralkhaldounia,2006,p 14.

(3)- طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص: 7.

(4) - مجموعة خبراء، حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية، أعمال المؤتمرات، جمهورية مصر، 2007، ص: 97.

ثانيا: أهداف قواعد الحوكمة

قواعد الحوكمة إلى ضبط و توجيه الممارسات الإدارية و المالية و الفنية و احترام الضوابط و السياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد، وتساعد على جذب الاستثمارات و زيادة القدرة التنافسية و محاربة الفساد بكل صوره، سواء كان إداريا أو ماليا أو محاسبيا، و تدعيم استقرار أسواق المال و تحسين الاقتصاد و ذلك من خلال ما يلي: (1)

– التأكيد على الالتزام بأحكام القانون و العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة، تكون لها مهام و اختصاصات و صلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة.

– تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات و عمليات الشركات و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية أو بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

– تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، و القدرة على جذب مصادر التمويل المحلية و العالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق الذي ينعكس على تحقيق الكفاءة و التنمية.

– ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

– زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال و زيادة قدرته على تنمية المدخرات و رفع معدلات الاستثمار و دعم القدرة التنافسية.

– الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطها من خلال خدمة البيئة و المجتمع.

– خفض تكلفة رأس مال الشركة و ضمان استمراريتها، حيث تساعد الحوكمة على الحد من هروب رأس المال و مكافحة الفساد الإداري و المالي اللذان يقفان عثرة في طريق التنمية.

– تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل، و هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير و تبني التكنولوجيا الحديثة و درجة الوعي عند المستثمرين حتى تتمكن الشركة من الصمود أمام المنافسة القوية.

(1) - حسين عبد الجليل ال غزوي، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعية تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها و مراقبة الأداء و الإشراف الدقيق، و استخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صورته، و تعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ و المعايير الموضوعية، وخلق أنظمة للرقابة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية، وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها التنافسية وتعميق دور السوق المالي و جذب الاستثمارات و الذي بدوره ينمي المجتمع و الدولة.⁽¹⁾

ثالثاً: قواعد حوكمة الشركات

لتحقيق أهداف الحوكمة لا بد من توافر قواعد راسخة تساهم في أقام نظام سليم، يعزز فرص النجاح والإصلاح الاقتصادي و التنظيمي للشركات فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية مجموعة من الإرشادات و المعايير عرفت باسم "قواعد حوكمة الشركات"، بالاشتراك مع الحكومات الوطنية و المنظمات العالمية ذي العلاقة، و أصبح تطبيق هذه القواعد وسيلة لتعزيز الثقة في الشركات المدرجة بالسوق المالي و مؤشراً على المستوى الذي وصلت إليه إدارة الشركات من التزام مهني بقواعد الحوكمة من حسن الإدارة و الشفافية و المحاسبة، و وجود إجراءات الحد من الفساد، و بالتالي أثرت على الاقتصاد و نموه.⁽²⁾

(1) - حسين عبد الجليل ال غزوي، مرجع سبق ذكره، ص:17-18.

(2) - نفس المكان.

المطلب الثاني: الأسباب الأساسية لظهور حوكمة الشركات

ارتبط مفهوم حوكمة الشركات بمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة في أنظمة شركات المساهمة و التي تسمى بنظرية الوكالة، و التي تعني بتعارض مصالح المديرين التنفيذيين مع طموحات المساهمين، وبسبب كبر حجم الشركات و تعقيد عملياتها أصبح هناك الكثير من العلاقات المتعددة في الشركة مثل العلاقة بين المستثمرين و الإدارة و بين المستثمرين و المراجع الخارجي ، و بين المستثمرين و المقرضين و الدائنين وغيرهم من أصحاب العلاقات داخل و خارج الشركة، ولأن لكل طرف مصلحة مختلفة عن الطرف الآخر فإنه يسعى إلى تعظيم منفعه و تحقيق مصالحه ولو على حساب الفئات الأخرى.

من هنا تسعى الحوكمة إلى ضمان وجود انضباط سلوكي متوازن لتحقيق المصالح المختلفة لجميع الأطراف و تحقيق كيفية الرقابة الفعالة و إدارة المخاطر كما أن الأخطاء التي حدثت خلال العقود الماضية لإفلاس العديد من الشركات العالمية الكبرى مثل: "انرون وورلدكوم" ليست هي فقط التي أبرزت أهمية الحوكمة، بل كان هناك فجوة كبيرة بين أداء الشركات و ما يحصل عليه المديرون من مكافآت، إضافة إلى إساءة استخدام خيارات الأسهم التي يقصد بها منح أعضاء الإدارة الحق في شراء عدد من أسهم الشركة بسعر محدد مسبقاً، و عادة ما يزيد عن السعر الذي يتداول به السهم في السوق وإذا كان الهدف من تلك الخيارات هو حث الإدارة على بذل الجهد لتحسين الأداء حتى يرتفع سعر السهم إلى مستوى يفوق السعر المحدد في خيار الأسهم ليجني المديرين الأرباح. إلا أن الهدف قد أسيء استخدامه. فقد ركزت الإدارة في كثير من الأحيان على الأنشطة التي تحقق أرباحاً سريعة متجاهلة في ذلك تأثيرها السلبي في المدى الطويل.⁽¹⁾

(1)- عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20-22.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات دستور أخلاقي مرشد لسلوك الشركات

بداية يمكن القول بان السلوكيات غير الأخلاقية للشركات يمكن مواجهتها من خلال دستور الأخلاقيات، و يمكن أن يصدر هذا الدستور عن أكثر من جهة، يمكننا أن نعمل بوجهة النظر القائلة بأن حوكمة الشركات يمكن أن تعمل كدستور مرشد لسلوك الشركات. و عموما يمكن القول أن هناك مجموعة من التداعيات نذكر على سبيل المثال في أمريكا و تتمثل فيما يلي: ⁽¹⁾

1- إنشاء هيكل جديد لتنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى الحوافز لإدارة الغش في شكل عقوبات رادعة ذات السلوك السيئ.

2- ينبغي على القوانين الجديدة أن تحفز الإدارة و مجلس إدارة الشركة، لقيادة التوجه نحو إصلاح الشركات من خلال إنشاء أو إعادة تقييم دستور الأخلاق الخاص بالشركة.

3- تعتبر حوكمة الشركات الجيدة احد العناصر التي يتم الاعتماد عليها لوضع المبادئ الأخلاقية التي ترشد سلوكيات و أحداث الشركة، إما بالنسبة للمنتجات الجديدة أو ظهور رأس مال جديد، فانه يتم إنشاء إطار لتقييم الخطر بشكل فعال و اكتشافه، و منع الغش و اختلاس الأصول من خلال المديرين داخل الشركة.

4- ينبغي على الإدارة إشاعة ثقافة الشرف و السلوك الأخلاقي، و بالتالي فان الإدارة و مجلس الإدارة ينبغي أن تضع أمثلة أخلاقية مناسبة لكل الموظفين من أعلى مستويات الشركة إلى أدناها.

5- يجب أن يضع و يحدد دستور الأخلاق القيم الأخلاقية للشركة مثل:

القيادة و المسؤولية و الشرف، و التعليق عليهما و ليس التوقف عليها و لكن لا ينبغي على دستور الأخلاق أن يكون خالي من أحد القيم و ذلك حتى تعتبر هذه الأخلاق مرشدا لسلوك المديرين في الشركة.

6- ينبغي على دستور الأخلاق أن يوضح ظروف العمل و تنمية و تطوير التوظيف و التدريب و تعارض المصالح، بالإضافة إلى الإشارة إلى المدى الواسع للأنشطة من خلال الأفراد المسؤولين في الشركة.

7- لا يجب أن يكون الإفصاح غير كافي، و يجب أن تتعامل الإجراءات الداخلية مع الإفصاح عن مواقف

(1)- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الأمريكية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية مصر، الجزء الرابع، 2009، ص:52.

التعارض في المصالح، كما يجب أن تكون تفاصيل المجلس كاملة و دقيقة.

8- يجب أن يحدد الدستور الأخلاقي نقاط محددة يجب على أفراد الشركة الالتزام بها و نقاط أخرى يجب تجنبها مثل الهدايا و القروض التي يتم أخذها في سبيل أداء خدمات إلى آخر هذه التصرفات.

9- قد يوضح دستور الأخلاق المواقف التي قد يستعمل فيه المدير و للرئيس و الموظف اسم الشركة في مواقف لا تخص الشركة، و هذا قد يتضمن التوقيع على شيكات أو رعاية أنشطة خاصة.⁽¹⁾

10- لضمان الكفاءة و الفعالية فان دستور الأخلاق يجب أن يتم دمجها داخل تدريب الموظفين واستخدامه كأداة لحث استجابة العمال للسلوك المتوقع، كما انه يجب أن يراقب كل المستويات لتحديد ما إذا كانت المبادئ تطبق بالفعل عبر الشركة أم لا.

11- تستمر العديد من الشركات مع برامج للأخلاق، و من الملاحظ أن التكاليف القانونية و تكاليف التقاضي تعتمد على السلوك غير الأخلاقي للموظفين، بسبب الفجوات في الإشراف و إجبار سلوكيات دستور الأخلاق.⁽²⁾

(1) - عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص:53.

(2) - نفس المكان.

المطلب الرابع : مبادئ و خصائص حوكمة الشركات

من خلال عرض مفهوم حوكمة الشركات السابق يتضح لنا انه عند تطبيق نظام الحوكمة داخل أي شركة يجب أولاً الأخذ بين الاعتبار طبيعة الشركة و الظروف التي تعمل بها و الثقافة الإدارية لدى أعضاء مجالس إدارتها، بما أن لحوكمة الشركات مبادئ تطبقها في نظام الشركة و خصائص تتميز بها نتطرق لهما فيما يلي:⁽¹⁾

أولاً :: مبادئ حوكمة الشركات

تعترف منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية "OECD" بعدم وجود نموذج معزز جيد لحوكمة الشركات و أن المبادئ بطبيعتها التطور و التغيير من خلال الإبداع في الشركات، و ثمة ستة مبادئ أساسية في هذا الإطار يمكن تلخيصها فيما يلي :

1/- حقوق المساهمين: يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين.

2/- المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية العادلة بين المساهمين (أغلبية و أقلية، مساهمين محليين و أجانب).

3/- دور أصحاب المصلحة: يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة، و أن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء و أن يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

4/- الإفصاح و الشفافية : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تقديم افصاحات موثوقة و ملائمة

و في توقيت مناسب لكل الأمور الهامة بشأن الشركة ، شاملاً الوضع المالي و الأداء و الملكية و الرقابة. بما في ذلك النتائج المالية و التشغيلية و أهداف الشركة، و ملكية الأسهم و التصويت و عضوية مجلس الإدارة و مكافئهم و عوامل المخاطرة الجوهرية المتوقعة و هياكل الحوكمة و سياساتها و المراجعة السنوية، و الدخول على المعلومات من جانب المستخدمين.

(¹) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:12.

5/- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة و المتابعة و الرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة، و **مسؤولية المجلس** أمام الشركة و المساهمين، و على **المجلس** أن يحرص على الحصول على كل المعلومات و أن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين، و أن يضمن التوافق مع القوانين السارية، و مراجعة الأداء و سياسة المخاطر، و كذلك ضمان أن النظم الملائمة للرقابة الداخلية قائمة و خاصة نظم إدارة و متابعة المخاطر و الرقابة المالية و التوافق مع القوانين و الإفصاح والاتصالات و **ينبغي على المجلس** أن يضع في اعتباره استخدام لجنة المراجعة (من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين).⁽¹⁾

6/- **توفر إطار فعال:** ينبغي لإطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية و فعالية و كفاءة الأسواق و أن يكون متوافقا مع أحكام القانون، و أن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الخبرات الإشرافية و التنظيمية و التنفيذية و لكي يتم هذا فإنه من الضروري وضع أساس تنظيمي و قانوني فعال، يمكن أن يعتمد عليه كل المشاركين في السوق لإنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة.⁽²⁾

و عادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية و تنظيمية و ترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية و ممارسة الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة و تاريخها و تقاليدھا. و من الإرشادات و العوامل التي يجب أخذھا بعين الاعتبار و ذلك لضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات و هي:⁽³⁾

1/- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية و التنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات، في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون و ذات شفافية و قابلة للتنفيذ.

2/- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الكلي، و على نزاهة السوق من تعزيز قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية و الفعالية.

3/- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي معين و محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص : 12-13.

(2) - عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص : 25-26 .

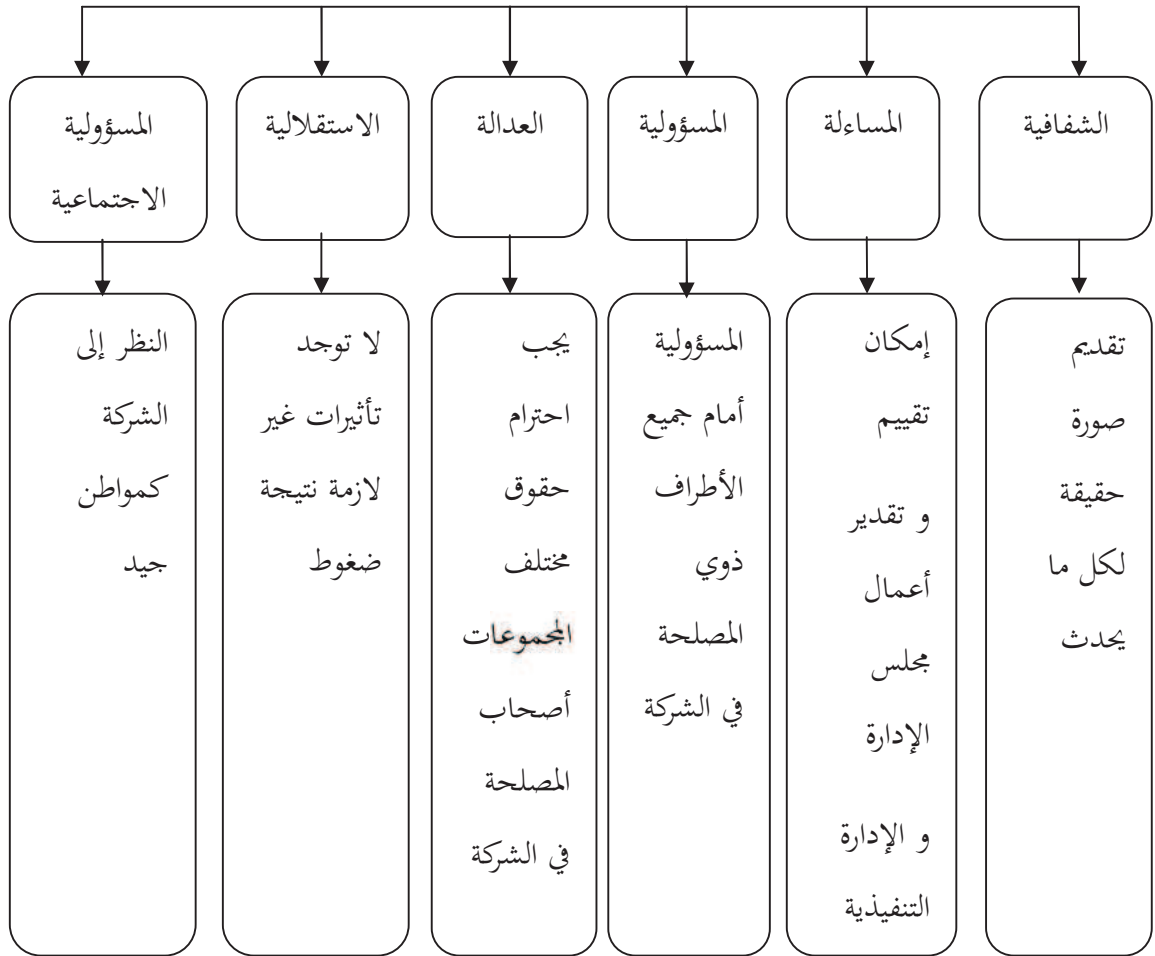
(3) - نفس المكان .

4/- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية و التنظيمية السلطة و النزاهة و الموارد للقيام بواجباتها بطريقة

متخصصة و موضوعية.

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات

لكل عنصر خصائص تميزه عن غيره من العناصر لذلك نلخص خصائص حوكمة الشركات في الشكل الآتي:



المصدر: طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص: 25.

المطلب الخامس: أهمية حوكمة الشركات و محدداتها

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهمية حوكمة الشركات أولا و محددات حوكمة الشركات ثانيا.

أولا: أهمية حوكمة الشركات

يتضح من خلال الاطلاع و الدراسة أن هناك أهمية للحوكمة بالنسبة للشركات بصفة عامة و بالنسبة للعلاقات بين مديري الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح بصفة خاصة، و هذه الأهمية تتلخص فيما يلي:⁽¹⁾

- 1/- تحقيق ضمان النزاهة و الحيادية و الاستقامة لكافة العاملين في الشركات ابتداء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى ادني مستوى من العاملين فيها.
- 2/- محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده أو دعوته مرة أخرى.
- 3/- تفادي وجود أية أخطاء عمدية أو غير عمدية أو أي انحراف كان و منع حدوثه و استمراره.
- 4/- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة و الرقابة الداخلية، و تحقيق فاعلية الإنفاق و ربطه بالإنتاج.
- 5/- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، و التأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية و عدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين أو غيرهم.
- 6/- أداة تمكن المجتمع التأكد من حسن إدارة الشركات تعتمد في إدارتها على أسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، و تحقيق نظام بيانات و معلومات عادلة و شفافة تحقق الانسياب في توفير النزاهة للأسواق المالية و أصحاب المصالح و توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة الشركات و من ثم محاسبتهم وفق الأطر القانونية.
- 7/- تطبيق مبادئ الحوكمة السليمة يؤدي إلى تحسين أداء السهم و بالتالي تعظيم الربحية الناتج عن تولد الثقة لدى المستثمرين و حملة الأسهم و يؤدي أيضا إلى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظرا لما ستتمتع به هذه الشركات من شفافية في معاملاتها و إجراءاتها المحاسبية.

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

8/- توفير الحماية لأصحاب المصالح و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية منهم، و تعظيم عوائدهم.

9/- تجنب الإنزلاقات حدوث مشاكل و فضائح مالية، و منع حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال العالمية و المحلية، و المساعدة في تحقيق استقرار أسواق المال و التنمية، و الاستقرار الاقتصادي بشكل عام.

10/- التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات هي أحد الحلول الممكنة لمشكلة الوكالة، و تخفيض تكاليفها.

11/- جذب الاستثمارات الأجنبية و تشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية و ضمان تدفق الأموال المحلية و الدولية.

12/- ضمان الحصول على مجلس قوي و مهني قادر على اختيار مديرين مؤهلين و ذوي كفاءة عالية قادرين على تحقيق و تنفيذ أنشطة الشركة المختلفة في إطار القوانين واللوائح، و بطريقة أخلاقية.

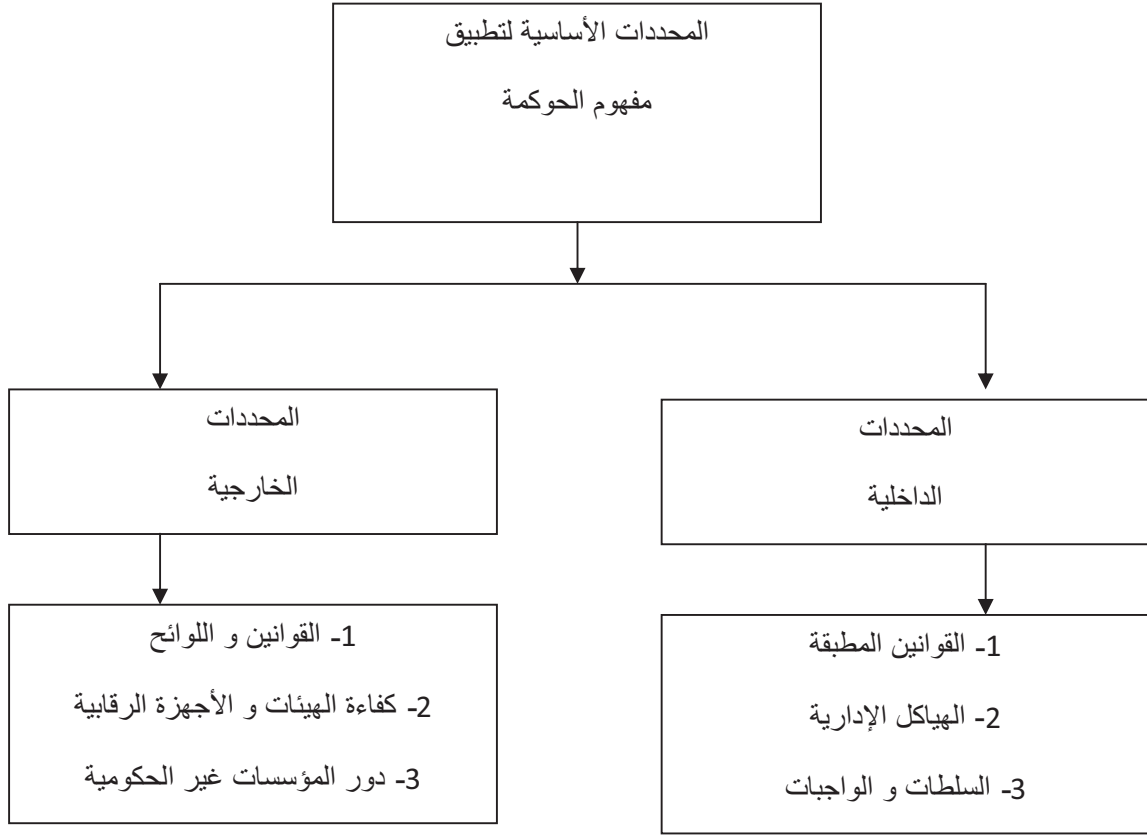
13/- على الصعيد القانوني تأتي أهمية الحوكمة لأنها تعمل على الوفاء بحقوق جميع الأطراف داخل و خارج الشركة، و تأتي للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من أي ممارسات سلبية، تؤدي إلى انتهاك صيغ العقود المبرمة أو القوانين و القرارات و النظم الأساسية المنظمة للشركة.⁽¹⁾

ثانيا: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر لها مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، و يمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 33-35.

الشكل رقم (2): محددات حوكمة الشركات



المصدر: حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص:48.

1- المحددات الداخلية:⁽¹⁾

تشمل المحددات الداخلية القوانين و اللوائح داخل الشركة، و تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة و توزيع المسؤوليات و السلطات و الواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، مثل مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية و المساهمين و أصحاب المصالح، و ذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

2- المحددات الخارجية:⁽²⁾

تشمل المحددات الخارجية على القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي للدولة و الذي تعمل من خلاله الشركات، وقد يختلف من دولة لأخرى و هي:

- القوانين و اللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، و قوانين العمل و قوانين الاستثمار و رأس المال و القوانين المتعلقة بالإفلاس و المنافسة و منع الاحتكار.

- توفير التمويل اللازم للمشروع من خلال وجود نظام مالي جيد، يشجع الشركات على التوسع و المنافسة.

- كفاءة الأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال، و ذلك بإحكام الرقابة على الشركات و التحقق من دقة و سلامة البيانات و المعلومات المنشورة، و كذلك وضع العقوبات المناسبة و التطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام.

دور الشركات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية و تشمل هذه الشركات جمعية المحاسبين و نقابات المحامين و العمال و الموظفين.

و ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يعزز تنفيذ القوانين التي تضمن حسن إدارة الشركة و تنظيمها مما يقلل المخاطر المحتملة .

⁽¹⁾ - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

⁽²⁾ - نفس المكان.

وعلى ضوء ما سبق نجد أن المحددات سواء كانت محددات داخلية أو خارجية فإنها تتأثر بمجموعة عوامل أخرى مرتبطة بالنظام الاقتصادي والاجتماعي بالوعي عند أفراد المجتمع، كما أنه مرتبط أيضا بالبيئة التنافسية والقانونية والتنظيمية داخل الشركة فهي جميعا تعمل على زيادة الثقة بالاقتصاد وعميق دور السوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين كما أن الحوكمة تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم و قدراته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل.⁽¹⁾

(1) - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 127.

المبحث الثاني: الأطراف المسؤولة والأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المبحث إلى الأطراف المسؤولة و المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات، بالإضافة إلى ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات و تجارها في بعض الدول.

المطلب الأول: الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات

لكي يتم التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يفضل أن يكون هناك أطراف مسؤولة عن هذا التطبيق، و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي: ⁽¹⁾

أولاً: لجنة التدقيق Auditing Committe

تشير العديد من الدراسات في مجال حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجان للتدقيق في الشركات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان للتدقيق يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مسؤوليات الحوكمة المطبقة بالوحدات الاقتصادية، و تقوم لجان التدقيق بدور كبير في موثوقية جودة التقارير المالية و تحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية و الخارجية ومقاومة الضغوط و تدخلات الإدارة على عملية التدقيق ، علاوة على ذلك فإن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة التدقيق سيكون لها أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية

نعرف لجنة التدقيق على أنها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة ، تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين و الذين يتوفر لديهم درجة عالية من الاستقلالية و الخبرة في مجال المحاسبة و التدقيق و إعداد التقارير المالية و مراجعة عمليات التدقيق الداخلية و الخارجية ، و مراجعة الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركة داخل الشركة .

⁽¹⁾ - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 2008، ص ص: 16-17.

و تتكون لجنة التدقيق من الأطراف الآتية :⁽¹⁾

1- مجلس الإدارة : Board Of Directors

إن إنشاء لجنة التدقيق سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة و التدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي و ذلك من خلال الاجتماع بالمدق ، الخارجي بشكل مستمر ، وخاصة أثناء و في نهاية عملية التدقيق و توصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة و المساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المدقق الخارجي ، مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية .

2- المدقق الخارجي : External Auditor

تقوم لجنة التدقيق بدور كبير في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، مما يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة ، و على سبيل المثال هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما كدور رجال التحقيق في تعيين المدقق الخارجي ، و تقوم بزيادة تفاعل المدقق الخارجي مع قسم التدقيق الداخلي للشركة .

3- التدقيق الداخلي : Internal Auditing

يقوم لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي و توفير الموارد اللازمة له و الاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين إدارة الشركة ، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق و التي تعتبر قناة اتصال بين هذا القسم و بين مجلس إدارة الشركة كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية و تفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي للشركة.

(1) - محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص: 17.

4- المستثمرين و الأطراف الخارجية: ⁽¹⁾ Investors And Excternal Parties

تصدرها الشركات للأطراف الخارجية، و الذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستثمرين و الأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير، بل والأكثر من ذلك فإن العديد من البورصات المالية العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجنة التدقيق بهذه الشركات بإصدار تقرير خاص بها، يرفق ضمن القوائم المالية و تقرير المدقق الخارجي، توضح فيه المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة و رأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية.

ثانياً : مجلس الإدارة : ⁽²⁾

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

⁽¹⁾ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

⁽²⁾ - نفس المكان.

المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات.

من خلال دراسة مبادئ حوكمة الشركات يتضح أن هناك أربعة أطراف رئيسية مستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات وهم:⁽¹⁾

أولاً: المساهمون: Shareholders

و هم من يقومون بتقديم رأس المال عن طريق ملكيتهم للأسهم في مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم، و هم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة لحماية حقوقهم.

ثانياً: مجلس الإدارة: Board of directors

و هم من يمثلون المساهمين و الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح و مجلس الإدارة، و يقوم هذا المجلس باختيار المديرين التنفيذيين و الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة للرقابة على أدائهم و يقوم أيضا برسم السياسات العامة، و طرق المحافظة على حقوق المساهمين بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، و يقوم أعضاء مجلس الإدارة بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم و هما:

1/- واجب العناية اللازمة:

و يتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا و حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية اللازمة في اتخاذ القرار و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية و سليمة و أن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة و التعليمات الموضوعة.

2/- واجب الإخلاص في العمل:

و يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين و المعاملات مع الأطراف ذات المصالح و وضع السياسات الملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك.

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص : 37-38.

ثالثا: الإدارة: (1) Management

تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية عن المعلومات التي تنشرها للمساهمين، و يقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإشراف على الشركة و القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الغرض الذي تأسست من أجله، و ذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، و بالتالي مصلحة المساهمين و المستثمرين .

رابعا: أصحاب المصالح: (2) Stakeholders

و هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين و العمال و الموظفين وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة فيما بينها في بعض الأحيان، و تجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، و تقوم هذه الأطراف بإدارة المهام الذي يساعد الشركة على تقديم السلع أو الخدمات التي تقوم بإنتاجها، و بدونهم لا تستطيع الإدارة و لا حتى مجلس الإدارة و لا المساهمون من تحقيق الأهداف و الاستراتيجيات الموضوعة .

(1) -سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40.

(2) - نفس المكان.

المطلب الثالث: ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور حوكمة الشركات

يجب أن تتوفر مجموعة من الضوابط لتشكيل لجنة التدقيق في أي شركة حتى تؤدي عملها بكفاءة وفعالية و تساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات و تتمثل فيما يلي:⁽¹⁾

أولاً: التحديد الواضح لسلطات و مسؤوليات اللجنة:

حيث ينبغي تحديد سلطات و مسؤوليات لجنة التدقيق بصورة تفصيلية وواضحة و كتابية حتى تتمكن هذه اللجنة من القيام بأعمالها بكفاءة .

ثانياً: توافر و تكامل الخبرة و المهارة بين أعضاء لجنة التدقيق:

من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجنة التدقيق يجب أن يكونوا من الأعضاء غير التنفيذيين بالشركة، و الذين يجب أن يتمتعوا بالخبرة و المهارة و القدرة على متابعة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و مدى الالتزام بإجراءات هذه النظم.

ثالثاً: تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق:

إن العدد الأمثل للجان التدقيق يتراوح من ثلاث إلى خمس أعضاء ، حيث يجب أن يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات و القدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها.

رابعاً: إدراك لجنة التدقيق لدورها في حوكمة الشركات:

و ذلك من خلال تدعيم دور الإفصاح المحاسبي في مساعدة أصحاب المصلحة في الشركات على مراقبة الإدارة، و تدعيم دور مدقق الحسابات في زيادة درجة الثقة في القوائم المالية من جهة، و ضمان التزام إدارة الشركة بالقوانين و اللوائح ذات الصلة من جهة أخرى.

خامساً: استقلال لجنة التدقيق تنظيمياً:

تعتبر لجنة التدقيق بمثابة إحدى اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة، و تقدم تقاريرها و نتائج أعمالها له، و هي عبارة عن حلقة اتصال بين الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، و قد استقر الرأي على ضرورة عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي عمل من أعمال الإدارة التنفيذية، و ذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمال.

(1) - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 63-64.

المطلب الرابع: تجارب حوكمة الشركات في بعض الدول

قامت العديد من الدول على إجراء تجارب و دراسات في إطار الحوكمة نذكر البعض منها فيما يلي: (1)

أولاً: حوكمة الشركات و الاستثمار في الأخلاق – تجربة في نيوزيلاندا:

استهدفت دراسة "Spiller 2006" زيادة التركيز على الأخلاق لكي تقود الأعمال في كل مكان و توضيح كيف أن المستثمر يحتاج الأداء الأخلاقي، و أن توقعات أخلاق الأعمال للمنظمين تتضمن سوق الأوراق المالية. و أجريت الدراسة في نيوزيلندا و انتهت إلى ما يلي:

1/- قيادة الأعمال: Business Leadership

يقوم مجلس الإدارة محليا و عالميا بقيادة الأعمال و لديه تحديات أخلاقية لتهديب أخلاق العمال من البداية للنهاية، و تعمل أخلاق الأعمال على تحسين علاقات أصحاب المصلحة و تعزيز سمعة الشركة.

2/- يمكن أن تكون نتائج الدراسة مفيدة للمديرين في الشركات متعددة الجنسيات، و ذلك في عملية تطوير و تنمية دستور أخلاقي للشركات، و ذلك سواء في أمريكا أو روسيا.

3/- أي تكيف للسياسات يجب مراجعته من خلال المديرين بين الأمم كمحاولة لتبديد أي تناقضات عميقة في السياسات و الممارسات.

4/- إن الخطوة التي تؤخذ من قبل المديرين سوف تكون أكثر أهمية في إنشاء البيئة الأخلاقية متعددة الجنسية و الحفاظ عليها .

ثانياً: أخلاقيات الأعمال و حوكمة الشركات – تجربة روسية: (2)

استهدفت دراسة "Anna 2006" توضيح أهمية إنشاء مركز أخلاق العمال و أهدافه و ما يقوم به و علاقته مع حوكمة الشركات في الشركات الروسية. و خلصت إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

1/- إن النزاهة في سلوك الأعمال أمر جوهري ففي 1998 تبنت شركة الاستثمارات الخاصة الروسية التصريح بالنزاهة، حيث أن الشركة وعدت أن تطبق دستور أخلاق الأعمال كجزء من السياسة الداخلية.

(1) - عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 223.

(2) - نفس المكان، ص: 224.

وبالنسبة للشركات التي ليس لديها دستور للسلوك يتم تنمية نموذج دستور السلوك الذي يحتوي على الممارسة الأفضل لقيادة الشركات الدولية. و هناك أكثر من 150 توقيع اختياري لتصريح النزاهة وأغلبية الشركات المملوكة لروسيا، متضمنا الشركات الكبيرة و المتوسطة الصغيرة في الخدمات و الصناعة وقطاعات البيع بالتجزئة.

2/- كانت النزاهة في قطاع المقاولات هي رغبة شركات المقاولات المحلية لتعميم و تطبيق المبادرة المحلية لإنشاء اتجاه مفتوح و شفاف للعمليات في قطاع المقاولات. و أصبح هذا المشروع في قطاع المقاولات ممكنا مع التدعيم الدولي للشفافية و يطبق في العديد من دول العالم

3/- يتجه المديرون الأمريكيون إلى الاهتمام الأكبر بالنتائج المالية بالمقارنة مع نظرائهم الروس، و تقترح الدراسة إن الأمريكيين يهتمون أكثر بالعوائد المالية، و لديهم النية للتضحية بالأخلاق عندما يواجهون المفاضلة بين الأخلاق و الربح.

4/- إن إنشاء دستور رسمي يسهل حوكمة قوية فوق السلوكيات الشخصية في روسيا في المستقبل .

5/- وجد أن المديرين الروس أكثر نسبية من و زملائهم الأمريكيين، كما أن هناك اعتقاد قوي في روسيا حول الأخلاق الموقفية.

المطلب الخامس: مسؤوليات و إخفاقات حوكمة الشركات

إن كافة أحداث الفشل و الإخفاق لم تحدث بشركة أنزون و آرثر أندسون فحسب بل أنها تمثل إخفاقات ملموسة و فعلية في حوكمة الشركات و عليه يمكن تلخيص مسؤوليات و إخفاقات ملموسة و فعلية في حوكمة الشركات و عليه يمكن تلخيص مسؤوليات و إخفاقات حوكمة الشركات في الجدول الآتي:

الفصل الأول: الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

الجدول رقم 01: مسؤوليات و إخفاقات حوكمة الشركات

الطرف	المسؤوليات	الإخفاقات
1- حملة الأسهم	<p>الدور الواسع: توفير إشراف فعال من خلال عملية انتخاب ن، و الموافقة على المبادرات الرئيسية واتفاقيات بيع و شراء الأسهم</p>	<p>- التركيز على الأسعار قصيرة الأجل - الفشل في أداء تحليل النمو طويل الأجل - تسليم مسؤولياتها إلى الإدارة طالما تزايد سعر الأسهم.</p>
2- مجلس الإدارة	<p>الدور الواسع: التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم التأكد من أن المنظمة تقوم بالإدارة وفقا لدستور المنظمة، و للتأكد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائم الأنشطة الخاصة: - اختيار الإدارة - فحص أداء الإدارة و تحديد المكافآت - إعلان توزيعات الأرباح - الموافقة على التغييرات الجوهرية مثل: الاندماج - الإشراف على أنشطة المساءلة المحاسبية.</p>	<p>- اشرف غير كاف على الإدارة. - الموافقة على خطط مكافآت الإدارة و لا سيما خيارات الأسهم التي تقدم حوافز معاكسة متضمنة حوافز لإدارة الأرباح. - اختيار مديرين غير مستقلين غالبا ما يتم الرقابة عليهم عن طريق الإدارة. - عدم إنفاق وقت كاف أو عدم وجود خبرة كافية لأداء الواجبات - إعادة تسعير خيارات الأسهم بشكل مستمر عندما ينخفض سعر السوق.</p>

<p>- إدارة الأرباح للوفاء بتوقعات المحللين</p> <p>- التقرير المالي الاحتياطي</p> <p>- الترويج لمفاهيم محاسبية لتحقيق هدف معين للتقرير.</p> <p>- النظر إلى المحاسبة كأداة و ليس كإطار للتقرير الدقيق.</p>	<p>الدور الواسع:</p> <p>- الأعمال و المساءلة المحاسبية.</p> <p>- إدارة المنظمة بفعالية و توفير مساءلة محاسبية دقيقة و زمنية لحملة الأسهم و أصحاب المصلحة الآخرين</p> <p>الأنشطة الخاصة:</p> <p>- وضع الإستراتيجية و الميل النظري للمخاطر</p> <p>- تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة</p> <p>- تطوير التقارير المالية.</p> <p>- تطوير تقارير أخرى للوفاء بالمتطلبات العامة للجمهور و أصحاب المصلحة و المتطلبات التنظيمية الرقابية.</p>	<p>3- الإدارة</p>
--	---	--------------------------

- عدم وجود خبرة متخصصة أو وقت
(مثل مجلس الإدارة) لتوفير إشراف
فعال على وظائف المراجعة
- عدم النظر إليهم عن طريق المديرين
كعميل مراجعة، و بالأحرى فإن سلطة
تعيين و عزل المراجعين غالبا ما تظل
في يد الإدارة.

4- لجان المراجعة

- إن عمليات فحص النظر الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور بالأحرى فقد ركزت فقط على المعايير التي تم تطويرها و الالتزام بها داخليا.

- م ارتباط المجمع بشكل نشط بالطرف الثالث عند وضع المعايير - أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجهها تجاه القاعدة بالاستجابة إلى: * مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو وضع القواعد بدلا من الإلزام بالمفاهيم.

* المعاملات الاقتصادية المعقدة. * ضغوط من الكونجرس لتطوير القواعد التي تعزز النمو الاقتصادي على سبيل المثال السماح للتنظيمات بعدم الموافقة على خيارات الأسهم

5- التنظيمات الذاتية التنظيم مثل AICPA بالإضافة إلى FASB .

الدور الواسع:

توفير إشراف على وظيفة المراجعة الخارجية و الداخلية و عملية إعداد القوائم المالية السنوية و التقارير العامة على الرقابة الداخلية.

الأنشطة الخاصة:

- اختيار مكتب المراجعة الخارجية
- الموافقة على أعمال بخلاف المراجعة المؤداة عن طريق مكتب المراجعة.
- اختيار و الموافقة على تعيين المراجع الداخلي.
- فحص الموافقة على نطاق و موازنة وظيفة المراجعة الداخلية.
- مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي و المراجع الخارجي، و تقديم النصح للمجلس خاص يتعين الق

الدور الواسع:

- وضع معايير المحاسبة و المراجعة التي من شأنها أحكام المفاهيم القائمة للتقرير المالي، و المراجعة و المحاسبة.

الأدوار الخاصة:

- تحديد المبادئ المحاسبية
- تحديد معايير المراجعة
- تفسير المعايير الصادرة سابقا
- تطبيق عمليات الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة
- تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة و الم

<p>- إن عمليات فحص النظر بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور بالأحرى فقد ركزت فقط على المعايير التي تم تطويرها والالتزام بها داخليا.</p> <p>- بدم ارتباط المجمع بشكل نشط بالطرف الثالث عند وضع المعايير</p> <p>- أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجها تجاه القاعدة بالاستجابة إلى:</p> <p>* مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو وضع القواعد بدلا من الإلزام بالمفاهيم.</p> <p>* المعاملات الاقتصادية المعقدة.</p> <p>* ضغوط من الكونجرس لتطوير القواعد التي تعزز النمو الاقتصادي على سبيل المثال السماح للتنظيمات بعدم الموافقة على خيارات الأسهم</p>	<p>الدور الواسع:</p> <p>- وضع معايير المحاسبة و المراجعة التي شأنها أحكام المفاهيم القائمة للتقرير المالي، و المراجعة و المحاسبة.</p> <p>الأدوار الخاصة:</p> <p>- تحديد المبادئ المحاسبية</p> <p>- تحديد معايير المراجعة</p> <p>- تفسير المعايير الصادرة سابقا</p> <p>- تطبيق عمليات الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة</p> <p>- تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة و المحاسبة.</p>	
	<p style="text-align: center;">33</p>	

<p>- تم تحديد المشاكل إلا انه لم يتم تقديم موارد كافية عن طريق الكونجرس أو المصالح الإدارية للتعامل مع تلك المشاكل و القضايا.</p>	<p>الدور الواسع: التأكد من دقة و زمنية و عدالة التقرير العام عن المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى الخاصة بالشركات العامة. الأنشطة الخاصة: - فحص كافة النماذج الإلزامية المقدمة للبورصة. - التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير المحاسبية. - تحديد معايير الاستقلال المطلوبة للمراجعين الذين يعدون تقاريرهم عن القوائم المالية العامة. - تحديد غش الشركة و التحقق من الأسباب و اقتراح التصرفات العلاجية.</p>	<p>7- الهيئات التنظيمية مثل البورصة الأمريكية.</p>
<p>- ز الجهود على المراجعات التشغيلية و افتراض أن المراجعة المالية قد تم إجراؤها بشكل كافي عن طريق وظيفة المراجعة الخارجية. - التقرير عن النتائج للإدارة مع التقرير إلى لجنة المراجعة. - في بعض الحالات لم يكن هناك أي وصول إلى الحسابات المالية للشركة.</p>	<p>الدور الواسع : - أداء مراجعات للشركات بهدف التحقق من التزامها بسياسات الشركة و القوانين، فضلا عن القيام بالمراجعة لتحديد كفاءة مليات بالإضافة إلى المراجعة بهدف تحديد دقة عمليات التقرير المالي. الأنشطة الخاصة: - التقرير عن النتائج و التحليلات للإدارة (متضمنة الإدارة التشغيلية) و لجان المراجعة. - تقييم ضوابط الرقابة الداخلية.</p>	<p>9- المراجعين الداخليين</p>

المصدر: ¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص: 687-

المبحث الثالث: مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم مجلس الإدارة من منظور حوكمة الشركات، تركيبته و إجراءات العمل المتعلقة به بالإضافة إلى مسؤولياته و إرشادات تعارض المصالح لأعضاء مجلس الإدارة .

المطلب الأول: مفهوم مجلس الإدارة.

أولاً: تعريف مجلس الإدارة.

هو أعلى سلطة في الشركة الذي ترجع إليه جميع الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات و الإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، و يعبر مجلس الإدارة أكثر آليات الحوكمة أهمية لأنه يمثل قمة إطار الحوكمة، فالوظيفة السياسية له هي تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية و سلطة اتخاذ القرار و يكون مجلس الإدارة مسؤولاً بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة.

ثانياً: مهام مجلس الإدارة.

1/- يكون مجلس الإدارة مسؤولاً و بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة و القيادة و التوجيه لشؤون الشركة.

2/- يجب ذكر عدد اجتماعات المجلس و لجانه الرئيسية في التقرير السنوي و عدد الأعضاء الحاضرين فرداً فرداً و يجب أن يدخل هذا الوصف في التقرير السنوي عن كيفية عمل المجلس.

3/- يكون حجم المجلس مناسباً، و يجب أن يكون نصف عدد الأعضاء بدون الرئيس من غير التنفيذيين كما لا بد من وجود تمثيل قوي من الأعضاء التنفيذيين بالمجلس.⁽¹⁾

(¹) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

ثالثا: رئيس مجلس الإدارة.

1/- يكون لرئيس مجلس الإدارة دور محوري في خلق ظروف مناسبة للأعضاء، و ضمان فعالية أعمال المجلس

و يتم وصف دور الرئيس و اختصاصاته و مسؤولياته حتى يكون فعالا.

2/- دور الرئيس و الرئيس التنفيذي يجب فصلهما و فصل المسؤوليات بينهما كتابيا و بموافقة المجلس.⁽¹⁾

رابعا: إجراءات العمل المتعلقة بالمجلس .

في ظل مفهوم حوكمة الشركات فإن مجلس الإدارة سوف يقوم بصفة محددة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين و محاسبتهم عن أداءهم لتحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصالح المستثمرين، و هذا هو السبب في وجوب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين و فصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب و بالتالي فإن الحوكمة الجيدة للشركة تؤدي عن طريق المحاسبة أمام مجلس الإدارة إلى أداء اقتصادي أفضل، إذ أن التأكيد على المحاسبة عن المسؤولية يؤدي ببساطة إلى تحسين قدرة الشركة على إنتاج الثروة كما أن المعرفة المؤكدة بالخضوع للتدقيق و المراجعة تعمل على تحسين تحمل المسؤولية و الأداء على كفاءة المستويات في الشركة.

وهناك العديد من الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة بين الحوكمة الجيدة و الأداء الناجح للشركة وكانت نتيجة أن هناك علاقة كبيرة لها وزنها من الناحية الإحصائية بين الشركات التي تتبع ممارسات جيدة للحوكمة و التي تم قياسها عن طريق وجود مجالس إدارة نشطة مستقلة و الأداء الأفضل للشركات، وهذا يؤكد على أهمية الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة بالنسبة لأداء الشركة.⁽²⁾

(¹) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

(²) - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

المطلب الثاني: إرشادات تعارض المصالح لأعضاء مجلس الإدارة

إن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يتطلب بالضرورة عدم وجود تعارض للمصالح بين أعضاء مجلس الإدارة و مصلحة الشركة عند قيام هؤلاء الأعضاء باتخاذ القرارات أثناء اجتماعهم، ونظرا لأهمية موضوع تعارض المصالح أصدرت العديد من الهيئات الدولية و المؤتمرات العلمية و اللوائح القيد و الإدراج بجميع البورصات العالمية من التوصيات و المبادئ التي تؤكد على ضرورة التزام أعضاء مجلس الإدارة بمجموعة من الاشتراطات و التي يمكن تلخيصها فيما يلي: ⁽¹⁾

1- لا يجوز لعضو مجلس الإدارة بغير ترخيص من الجمعية العامة يحدد كل سنة، أن تكون مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال و العقود التي تتم لحساب الشركة، و تستثنى من ذلك الأعمال التي تتم بطريقة المنافسة العامة إذا كان ذلك عضو مجلس الإدارة صاحب العرض الأفضل .

2- على عضو مجلس الإدارة أن يبلغ المجلس بما له من مصلحة شخصية في الأعمال و العقود التي تتم لحساب الشركة، و يثبت هذا التبليغ في محضر الاجتماع.

3- لا يجوز للعضو ذي المصلحة الاشتراك في التصويت على القرار الذي يصدر في هذا الشأن.

4- يبلغ رئيس مجلس الإدارة الجمعية العامة عند انعقادها عن الأعمال و العقود التي يكون لأحد أعضاء مجلس الإدارة مصلحة شخصية فيها، و يوفق بهذا التبليغ تقرير خاص من المحاسب القانوني.

5- لا يجوز لعضو مجلس الإدارة بغير ترخيص من الجمعية العامة يحدد كل سنة، أن يشترك في أي عمل من شأنه منافسة الشركة، أو أن يتجر في أحد فروع النشاط الذي تزاوله .

6- وز للشركة أن تقدم قرضا نقديا من أي نوع لأعضاء مجلس إدارتها، و أن يتضمن أي قرض يعقده واحد منهم مع الغير، و يستثنى من ذلك البنوك بحيث تقدم له وفق نفس الظروف المطبقة على باقي العملاء .

من السابق يتضح لنا أهمية عدم وجود تعارض للمصالح بين الشركة و بين أعضاء مجلس الإدارة، بهدف التأكد من أن القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة تنصب في مصلحة الشركة فقط .

(1) - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص : 51-52.

المطلب الثالث: كيفية تطبيق مجلس الإدارة لحوكمة الشركات

من أهم ضمانات حماية أموال المستثمرين وجود مجالس إدارة بالشركات لديها القدرة على أداء مهامها الإشرافية بكفاءة و فعالية، و أن عناصر لنظام توفر توجيهات عن كيفية محاسبة مجالس الإدارة عن أداء الشركات، وبصفة عامة هناك ثلاث مكونات أساسية يجب أن تتوفر في مجلس الإدارة و هي: ⁽¹⁾

أولاً : الإشراف المستقل:

إن وجود مجلس إدارة و مستقل هو ذلك الجزء من عملية حوكمة الشركات الذي يضيف أكبر قدر إلى قيمة الشركة، والتي ستكون نتيحتها الالتزام بدرجة كبيرة بمصالح المساهمين، مما يؤدي إلى حث إدارة الشركة إلى زيادة صافي الأرباح، علاوة على ذلك فإن العديد من الهيئات العلمية و البورصات العالمي، والمهتمة بالتطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات تنادي بضرورة أن يكون هناك توازن غي عضوية مجلس الإدارة بين الأعضاء التنفيذيين و الأعضاء غير التنفيذيين، وذلك لتحقيق أكبر قدر من الاستقلالية في اتخاذ القرارات.

ثانياً: قدرة الإدارة على التنافس

هي الآلية التي تمكن ذوي القدرة الأفضل على القيام بعمل ما، وينبغي أن يكون التهديد بالاستحواذ قائماً باعتباره أحد مصادر الحث على تحسين الأداء، حيث عمل القانون على توفير القدرة للمساهمين في استبدال كل من مجلس الإدارة في حال أنهم لا يركزون اهتمامهم على تحسين أداء الشركة ، واستخدام الأصول بأفضل درجة ممكنة.

ثالثاً: دور مجلس الإدارة في وضع إستراتيجية الشركة

و ت هذه الوظيفة من أهم الوظائف التي يجب أن يتمتع بها أعضاء مجلس الإدارة، فقد بدأت مجالس الإدارة في أرجاء العالم في التحرك إلى ما ورد التغييرات الهيكلية التي يتم القيام بها داخل غرف الاجتماعات و أصبحت تنظر بشكل كبير إلى التغييرات السلوكية التي تتعلق بصلب الموضوعات الخاصة بعمل المجلس و أهم ما جاء بمبادئ حوكمة الشركات بخصوص هذا الموضوع أن مشاركة مجلس الإدارة في وضع الاستراتيجيات يعتبر أمراً حاسماً ويتضمن هذا كلاً من إستراتيجية كل وحدة من العمل وحدة من

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 43-44.

الفصل الأول: الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

وحدات الشركة، و الإستراتيجية الأخرى و تعني الأعمال التي ينبغي للشركة أن تدخل فيها، والكيفية التي ينبغي لإدارة الشركة أن تدير ذلك العدد الكبير من وحدات العمل.

المطلب الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة

و يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه الاستراتيجي للشركة و المتابعة و الرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة، ومسؤولية المجلس أمام الشركة و المساهمي، وعلى المجلس أن يحرص على الحصول على كل المعلومات، و أن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين، وأن يضمن التوافق مع القوانين السارية و يمكن تلخيص مسؤوليات مجلس الإدارة فيما يلي: ⁽¹⁾

أولاً: يجب أن يتعرف أعضاء مجلس الإدارة على المعلومات الكاملة و بأمانة و بالعناية اللازمة ووفقاً لأفضل مصلحة للشركة و مساهميها.

ثانياً: في حال اتخاذ المجلس قرارات تؤثر على فئات المساهمين بصورة مختلفة فإن على المجلس أن يعامل كافة المساهمين بعدالة .

ثالثاً: يجب أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية سياسية يراعي فيها مصلحة المساهمين.

رابعاً: يجب أن يؤدي المجلس الوظائف التالية:

- 1/- مراقبة فعالية ممارسات الحوكمة و إدخال التعديلات اللازمة .
- 2/- اختيار و تحديد مكافآت و مراقبة الأداء و عزل و إحلال الموظفين الرئيسيين.
- 3/- مراقبة عمليات الإفصاح.
- 4/- مراجعة إستراتيجية الشركة و الخطط الرئيسية للأداء، و سياسة الخطر و الموازنات التقديرية و خطط العمال و يحدد أهداف الأداء و التنفيذ فضلاً عن مراقبة الإنفاق الرأسمالي الرئيسي، و مراجعة حالات التخلص من الاستثمارات
- 5/- ضمان رسمية وشفافية عملية انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- 6/- ضمان نزاهة أنظمة التقرير المالي و المحاسبي للشركة، بما في ذلك المراجعة المستقلة، و ملائمة أنظمة الرقابة

(¹) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

الفصل الأول: الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

وعلى الأخص لأنظمة المتعلقة بإدارة الخطر و مراقبة التشغيل، و العمليات و الإلتزام بالقوانين و المعايير ذات العلاقة.

خامسا: يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة التقييم المستقل و الموضوعي لأمر الشركة من خلال مراعاة ما يلي: (1)

1- / يجب عدد كاف من أعضاء المجلس غير التنفيذيين ليتولوا المهام التي من المحتمل أن تنطوي عليها تعارض في المصالح (من أمثلة هذه المسؤوليات الهامة التحقق من نزاهة عملية التقارير المالية، مراجعة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، اختيار الموظفين الرئيسيين).

2- / يجب توصيف و تحديد تشكيلية و إجراءات عمل اللجان المنبثقة عن المجلس .

3- / يجب أن يكون أعضاء المجلس قادرين على الإلتزام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم بصورة فعالة.

سادسا: يجب أن يتاح الأعضاء المجلس فرصة الحصول على المعلومات السليمة و الملائمة في التوقيت الملائم و على نحو يمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم.

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق عرضه يمكن القول أن حوكمة الشركات مجموعة من القوانين و الإجراءات التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة و حملة الأسهم من جهة و أصحاب المصالح من جهة أخرى، حيث تضمن كل من الإفصاح و الشفافية و الانضباط، ثم تم التعرض إلى أهم الأسباب التي أدت إلى بروز حوكمة الشركات، و كان ذلك لحالات تعارض المصالح و الانهيار المالي لكبرى الشركات في العالم.

كما خالصنا إلى أن إطار حوكمة الشركات يضمن التوجيه الإستراتيجي للشركة و المتابعة و الرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة و مسؤولياته أمام الشركة و المساهمين، و على المجلس أن يحرص على الحصول على كل المعلومات و أن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين، و أن يضمن التوافق مع القوانين السارية.

الفصل

الثاني

تمهيد الفصل:

يعد التلاعب في البيانات المالية فنا من فنون التضليل على الرغم من عدم أخلاقيته، و يصعب أحيانا على جهات التدقيق سواء المراجعين الداخليين أو الخارجيين أو حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل، و خصوصا في ظل وجود محاسب متمرس و ملم بهذا الفن الأخلاقي، حيث يرجع هذا التلاعب إلى بداية عهد الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عمليات التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك التكاليف لاسيما في ظل ضعف استقلالية المحاسب و الحرية المتاحة في استخدام المبادئ المحاسبية ، لذلك انحصر سلوك المحاسب المهني في تلك الحقبة في الاستجابة لأهداف المديرين و رغباتهم، و الذين كان لهم الحق أن ذاك في تقييم الموجودات و تقديرهم لدخل الشركات، و يبقى التلاعب في البيانات المالية إلى يومنا هذا .

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين و المراجعين بشكل كبير جدا خلال

السنوات الأخيرة، خاصة بعد اختيار شركة "انرون" و غيرها من الشركات الرائدة لذا سنتناول في هذا المبحث

مفهوم المحاسبة الإبداعية و منظورها الأخلاقي بالإضافة إلى لعبة الأعداد المالية و أهداف القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانيات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح و من أي نوع آخر و لهذا فقد رأَت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل إن تبتدعها.⁽¹⁾

أولاً: إطار تعريف المحاسبة الإبداعية

المدخل الأول: عرفها طارق عبد العال حماد على أنها: " اختيار و استخدام و تغيير السياسات المحاسبية

و التقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية، و قيم البنود الظاهرة في القوائم المالية و بما يحقق أهداف و مصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى.⁽²⁾

(1)- [www.aazs.net /t5029-topic](http://www.aazs.net/t5029-topic), consultations 22/12/2012,16 :17.

(2) - طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة 2011، ص:11.

المدخل الثاني: عرفها ملفورد على أنها: " عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات و ممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

المدخل الثالث: عرفها فليس على أنها: " وصف شامل و عام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"⁽¹⁾.

المدخل الرابع: هي " التغيير المعتمد للتقلبات في مستوى دخل الشركة، حتى يبدو في وضع طبيعي، بحيث تعد المحاسبة الإبداعية مرادفا للمحاسبة المخادعة، حيث ينطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن جهها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية، و بشكل أكثر تفصيلا تعرف على أنها: " عملية مراجعة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغر في المبادئ المحاسبية و اختيار المقاييس و الإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفا، بدلا من أن تكون النتائج محايدة و متسقة.

المدخل الخامس: تعرف على أنها: " عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، و عادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد و المبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها."⁽²⁾

و يتضح من خلال التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها:⁽³⁾

1- ممارسات عامة و شائعة .

2- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.

3- ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.

(1)- www.aazs.net/t5029-topic,consultations22/12/2012,16:17.

(2)- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة، دمشق، سوريا، 2010، ص:95.

(3)- www.aazs.net/t5029-topic,consultations22/12/2012,16:17.

4/- ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية.

5/- ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية .

6/- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية

7/- ممارسات ضارة بأطراف داخلية و خارجية.

كما يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها: " عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء، لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره. (1)

أما الباحث فيقترح التعريف الأتي:

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية، يقوم المحاسب من خلالها باختيار السياسات المحاسبية و الطرق المتاحة التي تتيح له فرصة الغش و التلاعب مما ينتج عنها معلومات محاسبية و مالية غير صحيحة، تؤدي إلى تضليل الأطراف ذوي المصلحة.

ثانيا: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في : (2)

1/- قدرة المحاسب على التحليل و التجميع.

2/- قدرة المحاسب على التخيل و الحدس.

3/- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة و الثقة بالنفس .

4/- اعتماد المحاسب على التعليمات المبينة على الحقائق العلمية و ليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

5/- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد و التهذيب، و التقويم للأفكار

و المعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

(1) - رشاد حماد، المرجع السابق، ص:96.

ثالثا: تقنيات المحاسبة الإبداعية

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية و التي تصنف حسب عدة اعتبارات و في عدة أصناف نذكر منها:⁽¹⁾

1- / تصنيف français Bonnet سنة 1995:

جدول حسابات النتائج و المبادئ المحاسبية: و ذلك حسب الاستعمال الداخلي و الخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم النتائج، مخصصات المخزونات.

- جدول حسابات النتائج و السياسات المحاسبية و ذلك فيما يخص تغييرات النتيجة.
- جدول حسابات النتائج و قرارات التسيير: من خلال تحسين النتيجة.
- عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة و احتياجات رأس المال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

2- / تصنيف d'hervé stolowy :

- تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة.
- تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج.
- تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

(1) - www.univ.ecosetif.com/seminars/.../2, consultations,02/03/2013,h:12:34.

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي

فيما تتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو الآتي: (1)

1- يتشارك النظام المحاسبي من نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم و الأفكار المنبثقة عن نظم القانون و نظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، و قد ناقش Lyons سنة 1984 القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون و من ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئا جيدا، و ربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تمت صياغتها بشكل سيئ أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعائهم لتطبيقها، و يناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام غير التشريعي مثل نظام المحاسبة، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعائهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا و سياق التلاعب الكبير و الصغير بالبيانات المالية و الذي عهدناه و عرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة لذا فان النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف .

2- من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية و أن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، و تبعا لهذا التصور للعدالة و تصورات أخرى حديثة مثل نظرية راولو الشهيرة للعدالة و التي وضعها عام 1972، فلا شك أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم حيث وجد Fischer and Rasenz Weig سنة 1995م أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب و سوء استخدام المبادئ المحاسبية. كما اكتشف Naser And Pendlebiry سنة 1992م عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف.

(1) - عمورة جمال، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، الملتقى الدولي، دور و أهمية الإبداع المحاسبي و المالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المالية و المحاسبية، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011.

وانتقالا من المفهوم العام للظلم و عدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو أآخر، و مع ذلك فإن قرارات العمل غير معافاة من الاعتبارات الأخلاقية، و مما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة، و فكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما و التي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة و نظريات المحاسبة الايجابية، و قد ناقش Revsine سنة 1991 م افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي، و قد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء و حاملي السهم، و يشير إلى كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف⁽¹⁾.

في تحديد زمن من الدخل و الأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حاملي الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح لتسوية الدخل، بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى الزيادة في قيمة أسهمهم، و حقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا و خداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملي الأسهم من خلال و جهة النظر تلك مجرد قطاعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب و جود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة و بالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة و محرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة، و تعمل على إضعاف سلطة المنظمين حين يتم خرق النظم و القوانين بدون عقوبة، الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها و لإجراءاتها، و بشكل أساسي فإنه من الحكمة و المنطق التسلسل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في أخطاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نقول أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا، و ذلك لما فيها من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم و التي لا بد من التصدي لهذه السلوكات حتى يمكن الحصول على الشفافية و المصداقية الكافية⁽²⁾.

(1) www.aazs.net /t5029-topic, consultations 22/12/2012,16 :17.

(2) نفس المكان

المطلب الثالث: لعبة الأرقام المالية

مع ما يحدث كثيرا عندما تهتر ثقة مستخدمي القوائم المالية في افصاحات الإدارة و اكتشاف بعض المخالفات المحاسبية، فإن نتيجة ذلك تنعكس على النتائج المالية للفترة الجارية و ما قبلها و التي تؤدي إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة الفترات السابقة. ولعبة الأرقام المالية ذات مسميات مختلفة و تتخذ أشكالا مختلفة و يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): المسميات و الأشكال المختلفة للعبة الأرقام المالية

الشكل	التعريف
المحاسبة المتعسفة Aggressive Accounting	اختيار و تطبيق نشط و معتمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة، عادة ما تكون مكاسب جارية اعلي، وسواء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
إدارة الأرباح Earnings Management	مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة و استدامة للمكاسب.
تخفيف تقلبات الدخل Income Smoothing	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة و ذلك من خلال تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تغطية الدخل من خلال سنوات منخفضة الأداء.

<p>و هو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو أفعال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية.</p>	<p>التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting</p>
<p>وتشمل أي وكل الأساليب المستخدمة في لغة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار المتعمد و التطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل</p>	<p>ممارسات محاسبية ابتداعية Creative Accounting Practices</p>

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 45-46.

من خلال ما تطرقنا إليه من لعبة الأرقام يمكن تلخيص مكافآت لعبة الأرقام المحاسبية في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مكافآت لعبة الأرقام المحاسبية.

المكافآت	الفئة
<p>أسعار أعلى للأسهم، تخفيض التقلب في سعر السهم و بالتالي زيادة قيمة الشركة، و تكلفة أقل لرأس المال وزيادة قيمة خيارات الأسهم.</p>	<p>الأثر على أسعار الأسهم</p>
<p>تحسين نوعية الائتمان، ترتيب ائتماني أعلى، تكلفة اقتراض أقل، اتفاقيات مالية أقل تقييدا</p>	<p>الأثر على تكلفة الاقتراض</p>
<p>زيادة الحوافز و البونص المبني على أرقام الربح</p>	<p>الأثر على خطة حوافز الإدارة</p>
<p>خفض تكاليف التنظيم الحكومي، تجنب ضرائب عالية.</p>	<p>الأثر على التكلفة السياسية</p>

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

وبينما يكون للعبة الأرقام المالية مسميات و أشكال مختلفة، إلا أن المشاركة فيها لها هدف نهائي واحد و هو: " خلق انطباع متغير عن أداء شركات الأعمال، و عن طريق تغيير انطباع مستخدمي القوائم المالية عن أداء الشركة فإن الإدارات التي تمارس لعبة الأرقام تسعى إلى بعض النتائج الحقيقية المرغوبة".

ومن خلال ما تم ذكره سابقا يمكن تبويب ممارسات المحاسبة المتعسفة إلى الأنواع التالية:⁽¹⁾

1- الاعتراف بإيرادات لم تستحق بعد أو إيرادات وهمية:

تبرز الإيرادات في صدر قائمة الدخل و تؤثر بشكل مباشر على المكاسب لذلك ليس غريبا أن الممارسات المحاسبية التحايلية غالبا ما تبدأ بالاعتراف بالإيراد الذي لم يستحق بعد أو إيراد وهمي، تمثل تقريبا مكون لا يستغنى ^{هـ} في ممارسة لعبة الأرقام تتبع أساليب من شأنها رفع الإيرادات الواردة بالتقارير في الأجل القريب أو بما يؤثر إيجابيا في المكاسب، و يوحى بقدرة كسبية أعلى.

و هناك منطقة رمادية (غير واضحة) قائمة بين التطبيق المتعسف للمبادئ المحاسبية و التقارير المالية المزورة و غالبا ما تكون هناك صعوبة في التمييز بين اعتراف بإيراد غير مستحق و إيراد وهمي، فهذا أمر نسبي. فالتقرير عن إيراد لبضاعة مطلوبة لم تغادر رصيف الشحن يمكن الاعتراف به كما لو كانت البضاعة قد شحنت فعلا و هذا العمل يترتب عليه الاعتراف بإيرادات قبل استحقاقها، و بشكل أكثر تعسفا قد يكون المنتج قد شحن و يعترف بإيرادات مسبقا تخص طلبيه متوقعة، و مع عدم و جود طلبيه لهذا العميل، فإن الاعتراف بالإيرادات في هذه الحالة يمثل إيرادات وهمية.

و هو استخدام صارخ لمبادئ الاعتراف بالإيراد، و تشمل الأمثلة أيضا تسجيل مبيعات عن شحنات طلبيات غير متوقعة، و الأسوأ من ذلك تسجيل مبيعات لشحنات غير موجودة في الأصل.⁽²⁾

و لأغراض التحليل فإن التمييز الدقيق بين إيرادات لم تستحق بعد و الإيرادات الوهمية يعتبر أقل أهمية، ففي كلتا الحالتين فإن الإيراد قد تم الإفصاح عنه في قائمة الدخل على خلاف الحقيقة، و بالتالي فإن التوقعات عن القدرة الكسبية لا بد و أن تكون قد تأثرت بناء على ذلك و في تقريرها السنوي لعام 1994م وصفت شركة Midi soft سياساتها المحاسبية للاعتراف بالإيرادات بهذه الطريقة "الإيراد من المبيعات للموزعين و معيدي

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 47-55.

(2) - نفس المكان ص: 56.

الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

البيع الآخرين و المستخدمين النهائيين يعترف به عندما تشحن البضاعة".

و بينما كانت السياسة كما وصفتها الشركة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و لكن كان الاعتراف بالإيراد غير صحيح من الناحيتين: (1)

أ/ - بالنسبة للاعتراف بالإيراد قبل استحقاقه: فإن الشركة قد اعترفت بإيرادات على بضائع لم تكن قد شحنت حتى نهاية السنة المالية

ب/ - بالنسبة للاعتراف بإيرادات وهمية: اعترفت الشركة بإيرادات وهمية اعترفت بإيراد صفقات شحنت المنتجات الخاصة بها على أساس الوقت المناسب، و لكن في وقت الشحن لا يتوافر لدى الشركة توقع معقول بأن العمل سوف يقبل البضاعة و يدفع مقابل البضاعة المشحونة، و هذه الشحنات في النهاية ردت إلى الشركة كمردودات مبيعات، و مع هذا فانه في وقت الشحن لم يكن قد تم تسجيل مخصصات كافية للمردودات و نتيجة لهذه الأفعال فان الشركة كانت قيدت إيرادات بأكثر من قيمتها عن عام 1994 بما يقرب من 16 % .

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

2/- سياسة الرسملة المتعسفة و الاستهلاك الممتد:

بدلا من قيام الشركات باتخاذ خطوات لزيادة الإيرادات، فإن بعض الشركات تزيد المكاسب من خلال

تجسيم المصروفات، ويقع ضمن هذه الفئة:⁽¹⁾

- سياسة الاستهلاك الممتد (زيادة العمر الإنتاجي للأصل).

أي رسملة بعض النفقات التي كان يجب أن تستنفذ في نفس الفترة و ذلك بشكل تعسفي، كذلك استهلاك المبالغ المرسملة على مدى فترات أطول.

وفي حالات كثيرة فإن تحديد نسبة من الإنفاقات لرسملتها يكون مباشرا فمثلا المبالغ المدفوعة لشراء معدات و إعدادها للاستخدام رسملة سبب المعدات و تحتلك على مدى عمر منفعة المعدات، و غالبا فإن العقود المذكورة تكون قاصرة على عدد قليل.

و عند الرسملة فإن الإنفاق يوجد أصلا يستهلك على العمر الافتراضي المحدد، و عندما يتم تقليل التحفظ

(إتباع سياسة أقل حيطة) فإن المكاسب تزيد في الأجل القصير و بما يعني قدرة نسبية أكبر. و من أمثلة

سياسات الرسملة المتعسفة قامت به شركة American software و التي قامت برسملة تكلفة تطوير البرمجيات

ورغم أن هذه الممارسة متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و التي تتيح رسملة تكاليف تطوير البرمجيات

شاملة تلك التكلفة الخاصة بتصنيف البرامج و اختباره و إنتاجه بعد التوصل إلى الجدوى التقنية و تجيء

الجدوى التقنية عندما يتحدد أن البرامج يمكن إنتاجها لتلبية مواصفات تصميمه.

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

ومع هذا فإن جزءاً من هذه التكاليف التي يتم رسمتها كان ضخماً لدرجة ما، باستخدام الأرقام المتاحة في تقريرها السنوي عن السنوات المنتهية في أبريل 1997، 1998، 1999، ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4): سياسة الرسملة للتكاليف في الشركة

السنوات	المبالغ الآنية	المبالغ السالفة	المفروقات
1997	1 511 000	6 104 000	2 663 000
1998	12 112 000	6 706 000	5 406 000
1999	7 363 000	4 700 000	5 407 000

المصدر: من إعداد الطالب ملخص من كتاب طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

قد رفعت صافي دخل الشركة قبل الضرائب في كل من هذه السنوات، ومع هذا ففي السنة المنتهية في 30 أبريل 1999م خفضت الشركة ما يصل إلى 24152000 دولار من تكلفة تطوير البرامج المرسملة كنتيجة للتقييمات المستمرة لإمكانية استعادة تلك النفقات من مشروعات البرامج المرسملة. و من الممارسات الأخرى المستخدمة لتخفيض المصروفات و زيادة المكاسب هي إطالة فترات الاستهلاك بالنسبة للتكاليف التي سبق رسملتها من قبل، و هذه الممارسة يمكن استخدامها بالنسبة لتلك الأصول مثل الأملاك (المباني) و الآلات والمعدات أو أي من الأصول بما في ذلك تكاليف البرامج المرسملة.⁽¹⁾

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

3/- التقارير الاحتمالية عن الأصول و الخصوم: (1)

يقع في فئة التقارير الكاذبة عن الأصول و الخصوم، الأصول التي لا تخضع للاستهلاك مثل: حسابات المدينين و المخزون و الاستثمارات و المصروفات و الخسائر التي يمكن تحجيمها عن طريق التقييم المبالغ فيه لهذه الأصول، فعلى سبيل المثال: برفع قيمة احتمال تحصيل حسابات المدينين فإن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها و مصروفات التشغيل سوف تنخفض، و بالمثل يمكن تأجيل خسائر بتجاهل تخفيض المخزون بطيء الحركة أو استثمارات مالية الخفضت قيمتها و لا يتوقع لها أن تنتعش من جديد، و في أحد الأمثلة قامت إحدى شركات تكنولوجيا التعليم بغرض تحقيق قدرة كسبية أعلى من خلال تقييم أعلى للأصول الثلاثة المدينين و المخزون و الاستثمارات المالية.

كذلك يدخل ضمن هذه الفئة الخطوات المتخذة لزيادة المكاسب من خلال تخفيض قيمة الخصوم، فالصلة المباشرة من جانب الدائنين و تكاليف البضاعة المباعة كانت ظاهرة، ففي حالة شركة Micro-Warehouse حيث خفضت الشركة مشتريات المخزون و الدائنين، كما خفضت تكلفة البضاعة المباعة و رفعت قيمة أرباحها من التشغيل بمبالغ مجمعة وصلت نحو 47.3 مليون دولار و الخصوم الأخرى الممكن تخفيضها بما يؤدي إلى زيادة المكاسب تشمل المصروفات المستحقة.

و المطالبات البيئية و الخسائر المتعلقة بالمشتقات، كل هذه الخصوم بالإضافة إلى الأصول غير الخاضعة للاستهلاك مثل المدينين و المخزون و الاستثمارات تدخل ضمن هذه الفئة من الممارسات المحاسبية التحايلية. بالإضافة إلى التحايلات في عناصر القوائم المالية التي سنتطرق إليها في المبحث الثاني .

(1) - علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها ، منتدى المحاسبين السعوديين مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، ص: 9.

المطلب الرابع: أهداف القوائم المالية

إن كل شركة اقتصادية و جب عليها إعداد و تقديم قوائمها المالية نهاية كل سنة، لما فيها من أهداف، وقبل التطرق إلى أهداف القوائم المالية، نشير إلى مستعملها أولاً.

أولاً: مستعملي القوائم المالية:

يقترح الإطار التصوري سبعة فئات من مستعملي القوائم المالية رتبت حسب أهميتها، درجة أفضليتها و الاستعمال الداخلي في المؤسسة المعدة لهذه القوائم و هي :⁽¹⁾

1- المساهمين: ينصب اهتمامهم على درجة المخاطر المتعلقة باستثماراتهم و ربحيتهم، فهم بحاجة إلى

معلومات تساعد على اتخاذ قرار شراء استثمار للاحتفاظ به أو بيعه، كما يهتمون بالمعلومات التي تساعد على معرفة قدرة الشركة على توزيع قسائم الأرباح .

2- العاملين: هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار و ربحية الشركة من أجل معرفة قدرة الشركة على دفع تعويضات، مكافآت، منافع التقاعد و توفير فرص العمل .

3- المقرضين: وهم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضهم على دفع قروضهم و الفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

4- المورددين و الدائنين الآخرين: و هم بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق.

5- الزبائن: و هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية الشركة خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها، أو أن نشاطهم متعلق باستمرارية الشركة.

(1) - (C://USER/DESKTOP/APPLICATIO/DESK.EXE, consultations,18/03/2013 h16:39.

6-الجمهور: و هو بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة الشركة و تنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.

7- الدولة و الهيئات العمومية: تهتم الدولة بتوزيع الموارد و بالتالي نشاطات الشركة، كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة، وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي.

ثانيا: أهداف القوائم المالية: (1)

لقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطارها التصوري و معيار عرض القوائم المالية رقم 1¹ الهدف من إعداد القوائم المالية و المتمثل بصفة عامة في تقديم معلومات حول الوضعية المالية عن طريق إعداد ميزانية وقائمة التدفقات النقدية للمؤسسة من أجل استعمالها من طرف طراف خارجيين بهدف أخذ قرارات اقتصادية و بالتالي التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في هذه الوضعية من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة.

(1) - (C://USER/DESKTOP/APPLICATIO/DESK.EXE, consultations,18/03/2013 h16:39.

المبحث الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع

استخدامها

إن المحاسبة الإبداعية لم تظهر هكذا بل هناك أسباب عديدة لظهورها، و هناك دوافع لاستخدامها من طرف كل شركة، ولهذا سنتطرق إلى عوامل ظهورها و دوافع استخدامها بالإضافة إلى ممارسات أساليبها في القوائم المالية و أساليب ممارسة الغش في التقارير المالية.

المطلب الأول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية و هي كما يلي:

1/- حرية الاختيار للمبادئ: تسمح القواعد و السياسات المحاسبية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها و رغباتها و التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة. و مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسمتها و إطفائها على مدى فترة حياة المشروع.⁽¹⁾

2/- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة و هذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن و من الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

حسب احتياجات الإدارة و رغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3/- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات

الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات و القوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف و مكاسب معينة، فمثلا لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بالتكلفة التاريخية، ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار و ذلك بالقيم الحالية يكون أحيانا أمام مدراء الشركات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار و هذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.⁽¹⁾

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

المطلب الثاني: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء و محاسبي الشركات يتدعوا طرق و أساليب التلاعب بالحسابات المالية و من بين هذه الأسباب:⁽¹⁾

1- التأثير على سمعة الشركة ايجابيا في السوق:

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات و التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابيا على سمعة الشركة. و يشير الباحثان الخشاوي و الدوسري 2008 نقلا عن Colling Wood إلى حادثة شهيرة حصلت في الولايات المتحدة الأمريكية تمثلت في قيام شركة K-Mart بالتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من أجل إظهار أرباح الربح السنوي بما يفوق 30% من قيمته الطبيعية في ظل السياسات المحاسبية السابقة، و ذلك كي يتزامن هذا مع خبر سيء يتمثل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الأول إلى الثاني وذلك بغرض إلهاء المستثمرين و المراقبين عن هذا الخبر، فمن ضمن التأثير على سمعة الشركة يتم التأثير على سعر سهمها في أسواق رأس المال لأن بقاء هذا السهم كما هو سيؤدي إلى انخفاض مستمر لهذا السهم.

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص: 83-87.

2- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من الشركات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل هو أن يكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للشركة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده، يسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للشركة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل و هنا تلجأ شركات الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى الشركات المالية.

3- لغايات التلاعب الضريبي:

تقوم بعض الشركات المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

4- لغايات التصنيف المهني:

تتنافس العديد من الشركات المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض الشركات الدولية و المحلية، و يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم و ذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

5- لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:

أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء و موظفو الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

6- الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:

حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و ذلك لزيادة الأرباح و خاصة إذا كانت الحوافز و المكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

7- تجنب التكلفة السياسية:

تتمثل تلك التكلفة في الأبعاد التي قد تتحملها الشركات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين و الأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحصيل الشركات الاقتصادية بأبعاد اجتماعية مرتفعة لذلك تلجأ إدارة الشركات الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن هذه الشركات من تجنب تلك التكلفة.

8/- تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين:

إن اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود، مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية، أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق و السياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

المطلب الثالث: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية .

بالإضافة إلى التحايلات في بعض عناصر القوائم المالية التي ذكرناها في المبحث الأول سنتطرق إلى التحايلات في بعض عناصر القوائم المالية كما يلي:⁽¹⁾

أولاً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية.

1/- الأصول غير الملموسة: حيث تتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل: العلامات التجارية التي

تنشأ عند الدمج، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة بما يخالف الأصول و القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل: الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض تلك الأصول، ويتم التلاعب أيضاً في النسب أو معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها.

2/- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وإتباع

طريقة إعادة التقييم و إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم

التلاعب في نسب الاستهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المعمول بها في

السوق، إضافة إلى العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاستهلاك، مثل طريقة تحويل

القسط الثابت غير مبررة في استخدام طرق الاستهلاك، مثل طريقة تحويل القسط الثابت إلى طريقة القسط

المتناقض أو العكس، و يتم التلاعب أيضاً في تصنيف بعض البنود.

(1) - حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص: 367.

أو بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الاستهلاك و القيم التي تدرج بها في الميزانية، مثل تصنيف العقارات المملوكة للشركة بين الاستثمارات طويلة الأجل و الموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أرض تحت التطوير، كذلك عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة.

3- الأصول الجارية:

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات، وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار.

4- النقدية:

يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

5- الذمم المدينة:

يتم التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، يضاف إلى ذلك العمل على تضمين رقم حسابات المدنين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو شركات تابعة أو زميلة، وفي هذا البند أيضا يتم إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الشركة.⁽¹⁾

(1) - حسين فليح مفلح القطيش، فارس حسين جميل الصوفي، المرجع السابق، ص: 367.

6- الأصول الجارية:

في هذا البند من بنود الميزانية العمومية تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بالعمل على تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة، وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم و شركائها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة، مثل: المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة يضاف إلى ذلك قيام الشركة بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية ثم بيع أحد الأصول، و تحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك.

7- الموجودات الطارئة:

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها مثل: إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

8- المطلوبات المتداولة:

تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بقصد تحسين نسب السيولة، يضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسب السيولة، وتمارس بعض الشركات (شركات المقاولات عملية تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي للشركة.⁽¹⁾

(1) - حسين فليح مفلح القطيش، فارس حسين جميل الصوفي، المرجع السابق، ص ص: 367-368.

9- المطلوبات طويلة الأجل:

حيث تقوم إدارة الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بقصد تحسين السيولة، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

10- المخزون:

في هذا البند تتركز عمليات ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بينود بضاعة راكدة أو متقدمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها و تغيير مبرر في طريقة تسعير المخزون من أساليب Lifo إلى Fifo أو العكس .

11- حقوق المساهمين :

و تتم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري، بدلا من معالجة ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة، وكذلك معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل، بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين.⁽¹⁾

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص : 88.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة التدفقات النقدية

1/- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفاقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك

تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات و الممارسات لا تؤثر

و لا تغيير في القيم النهائية.

2/- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، ويتم

القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية

التشغيلية، مثل: تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، بعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي

أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء

حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية

يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص من الدخل الصافي.⁽¹⁾

3/- إضافة إلى ذلك فإن إدارات بعض الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل من

العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة

للشركة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة

الاحتفاظ بها.⁽²⁾

⁽¹⁾ - حسين فليح مفلح القطيش، فارس حسين جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص: 368-369.

⁽²⁾ - نفس المكان.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل و بين قائمة الميزانية، و هي تتحدد من خلال

رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية و حتى نهايتها، ويتم الاعتماد

في عرضها على أساس الاستحقاق.⁽¹⁾

تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر تتمثل فيما يلي:⁽²⁾

1/- رأس المال المدفوع: وينقسم إلى:

أ/- رأس المال القانوني و يمثل القيمة الاسمية للأسهم.

ب/- رأس المال الإضافي و يشمل علاوة أو خصم إصدار السهم، و أسهم الخزينة و يتعرض رأس المال

المدفوع إلى تغيرات تتمثل في:

- زيادة رأس المال و الناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون .

- تخفيض رأس المال و الناجمة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.

2/- رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة): و تشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في

رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، و توزيعات أرباح على المالكين

و المساهمين و صافي الدخل الشامل.

3/- رأس المال المحتسب: و يشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر أيضا تتمثل في مكاسب

أو خسائر إعادة التدبير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات

الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

(1) - سليم عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص ص : 88-89.

(2) - نفس المكان.

الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إجراءات تغييرات

وهي في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه .

وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب.⁽¹⁾

(1)- سليم عماد الأعنا، مرجع سبق ذكره، ص : 90.

المطلب الرابع: أساليب ممارسة الغش في التقارير المالية

يكون أداء لعبة الأرقام المالية عن طريق القيام بتعديلات بشكل نشط للنتائج المالية الواردة بالتقارير المالية (أي قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية) أو المركز المالي المعلن، و ذلك إلى مبالغ معينة مرغوبة أو اتجاه معين مرغوب، و يمكن للشركة أن تحقق هذه الغاية من خلال:⁽¹⁾

- اختيار سياسة محاسبية.

- تطبيق سياسة محاسبية .

- تقارير مالية مزورة بكاملها.

أولاً: اختيار سياسة محاسبية و تطبيقها: Accounting policy choice and Application

إحدى طرق ممارسة لعبة الأرقام المالية تتم من خلال اختيار الشركة للسياسات المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، أو في الطريقة التي تطبق بها تلك السياسات المحاسبية، و هنا فان الشركة تستخدم ببساطة المرونة المتاحة لها في اختيار الطرق و السياسات التي تطبقها.

ثانياً: المرونة في التقارير المالية: Flescibility in financial reporting

يتاح للإدارة مرونة في اختيار و تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و يترك ذلك للإدارة مكاناً كبيراً للتقدير في بعض المجالات، ونتيجة لهذه المرونة فإن الشركات في ظروف و أحداث مماثلة يمكن أن تقرر نتائج غير مماثلة و بالنظر على سبيل المثال في ثلاث مجالات شائعة في التقارير المالية الحديثة و هي:

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 62-66.

- تحديد تكلفة المخزون

- الاعتراف بإيراد البرمجيات

- فترات استهلاك شهرة المحل

يمكن أن نوضح اختلاف النتائج حسب الطريقة أو السياسة المحاسبية المستخدمة.

1- تحديد تكلفة المخزون: inventory cost determination

أحد الأمثلة الشائعة للمرونة في اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية و التأثير الذي يمكن للمرونة المتاحة أن تحدثه على المبالغ المفصح عنها في القوائم المالية، هو اختيار الطريقة المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون حيث يتيح للشركات طرق كثيرة للمخزون تختار من بينها، و من أشهر الطرق المستخدمة:

أ/- طريقة الوارد أولا يصرف أولا Fifo.

ب/- طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا Lifo.

ج/- طريقة متوسط التكلفة Average Cost.

2- الاعتراف بإيرادات البرمجيات:

مثال آخر للمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية و التي تم تقييدها حديثا بشكل ملحوظ من جانب منظمة مهنة

المحاسبة، هو الاعتراف بإيراد البرمجيات.

المبحث الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على القياس و الإفصاح المحاسبي .

إن معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS هي التي تركت للمحاسبين مجال و فرصة للتلاعب بالحسابات المالية وذلك من خلال إمكانياتهم للاختيار بين بدائل القياس و التقييم المحاسبي وهذا ما ظهر و تطرقنا له في المبحث الثاني، و هذا ما ينجر عنه انعكاسات على القوائم المالية و الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية / معايير التقارير المالية الدولية في حد ذاتها إبداعا محاسبيا لا بد من أن يحضرا بالدراسة و التحليل و التي سوف نتطرق بالدراسة على سبيل المثال الإبداع المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية

أولا: الإبداع المحاسبي ضمن قائمة التدفقات النقدية:

إن صدور أي معيار محاسبي لا بد من وجود مسودة المعيار التي على أساسها يتم تحديد قابلية المعيار للتطبيق العلمي، و عليه نلاحظ خضوع المعايير إلى عدة تعديلات و تغييرات حسب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي في المجال المالي، التكنولوجي... والتي على أساسها تتغير المعالجة المحاسبية.⁽¹⁾

(1) - (C://USER/DESKTOP/APPLICATIO/DESK.EXE, consultations,18/03/2013 h16:39.

1- تعريف قائمة التدفقات النقدية:

لقد حلت قائمة التدفقات النقدية محل قائمة التغيرات في المركز المالي للتزويد بالمعلومات عن المقبوضات و المدفوعات النقدية للشركة خلال فترة زمنية معينة كهدف أساسي، حيث ظهرت هذه القائمة (قائمة التدفقات النقدية) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1978 بموجب المعيار المحاسبي رقم 95، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني قوائم التدفق النقدي سنة 1991 . بموجب معيار التقرير المالي رقم 10 المتعلق بقائمة مصادر الأموال و أوجه استخدامها .⁽¹⁾

(¹) - (C://USER/DESKTOP/APPLICATIO/DESK.EXE, consultations,18/03/2013 h16:39.

المطلب الثاني: انعكاسات التغييرات المحاسبية على القوائم المالية

قبل التطرق إلى انعكاسات التغييرات المحاسبية يجب أن نعرف ما مفهوم التغييرات المحاسبية

أولاً : مفهوم التغييرات المحاسبية

يحق لإدارة الشركة الاختيار بين بدائل القياس و التقييم المحاسبي المتاحة، كما يحق لها أيضا تغيير الطريقة المحاسبية المستخدمة و التحول إلى طريقة أخرى و لكن مع ضرورة الإفصاح عن ذلك، و يثير هذا الأمر جدلا واسعاً حول أنواع هذه التغييرات المحاسبية و دوافعها و انعكاساتها على القوائم المالية، و خصائص الشركات الاقتصادية التي تلجأ إلى إحداث هذه التغييرات المحاسبية و تنقسم إلى نوعين إلزامية و اختيارية.⁽¹⁾

1- التغييرات المحاسبية الإلزامية: تتم هذه التغييرات عن طريق الجهات التي تتولى إصدار المعايير المحاسبية و تلتزم الشركات المختلفة بتطبيقها، و بالتالي فهي تخرج عن إدارة الشركة سواء من ناحية نوع هذه التغييرات أو محتواها أو توقيت تطبيقها، و تهدف هذه التغييرات إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- تحسين أساليب القياس و الإفصاح المحاسبي.
- لاستجابة للمتغيرات البيئية في المجتمع .
- تنظيم السياسة المحاسبية لمجتمع ما.
- تضييق الفرصة أمام إدارة الشركة للتلاعب بالطرق المحاسبية لخدمة أهداف خاصة .⁽²⁾

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:133.

(2)- نفس المكان.

2- التغييرات المحاسبية الاختيارية:

تهدف هذه التغييرات بصفة عامة إلى تحسين الوظائف المحاسبية الأساسية سواء المرتبطة بالقياس المحاسبي أو الإفصاح المحاسبي، ولكنها قد تهدف في بعض الأحيان إلى تحقيق أهداف الإدارة الخاصة بالتأثير على رقم الدخل (زيادته أو تخفيضه كما تطرقنا له في المبحث الثاني) أو التأثير على المعلومات و القرارات.⁽¹⁾

ثانيا: أثر التغييرات المحاسبية على القوائم المالية

تعتبر الإدارة هي المسؤول الأول عن التغييرات المحاسبية نظرا لوجود معايير و بدائل محاسبية مقبولة قبولا عاما لنفس الأحداث الاقتصادية، و هذا يعطي للإدارة مرونة كافية لتختار من بينها ما يناسب الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وركزت دراسة (1990) على العلاقة بين هيكل الملكية الاعتبارية والاختيار المحاسبي و باستخدام نظرية الوكالة، وبينت الدراسة أن المحاسبة نشاط اجتماعي وسياسي يتأثر بالسياق الذي يعمل فيه و أنه من المهم النظر إلى الأرقام المحاسبية على أنها من صنع البشر، و أنها موضوعات اجتماعية متأصلة في الطبيعة . كما بينت دراسة (1987) أن الدخل الذي تظهره القوائم المالية زائف أو ليس له مصداقية لأنه وجد بشكل اجتماعي و لن يؤدي أي قدر من التحليل الفني في أي وقت إلى أفضل طريقة للقياس، ومن هنا فإنه بالرغم من جهود المحاسبين للحفاظ على الموضوعية بتفادي قضايا القيمة الذاتية فإن الأمر سيظل متعلقا بالتفسيرات الذاتية.⁽²⁾

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 134-135.

(2)- نفس المكان.

وقد اختبرت عدة دراسات العلاقة بين هيكل الملكية الاعتبارية و الاختيارات المحاسبية و أظهرت أن الشركات التي تتحكم فيها الإدارة تتلاعب في الأرباح المحاسبية، ويحدث هذا الأمر في أغلب الأحيان في السنوات التي تكون فيها عائدات الأسهم أقل من المتوسط، وذلك مقارنة بالسنوات التي تكون فيها عائدات الأسهم أعلى من المتوسط، و هذا ما يوضح استعداد الإدارة لاستخدام المرونة المتاحة لها في تحريف أداء الشركة.

و من هنا و مما تطرقنا إليه فمن الصعب تحديد المدى الذي يمكن أن تحدثه التغييرات المحاسبية على القوائم المالية، بأن هذا المدى يضيق أو يتسع بحسب مجموعة من العوامل مثل حجم تغييرات المحاسبية و اتجاهها و عدد الطرق المحاسبية التي يشملها التغيير و توقيت إجراء التغييرات المحاسبية . ورغم ذلك فمن الضروري أن يتصف تقرير مراقب الحسابات طبيعة هذا التغيير و تأثيره خاصة في الحالات التي يكون فيها للتغيير تأثير ملموس على نتيجة النشاط و مركزه المالي، وحين يمس التغيير صافي الدخل فإن التقرير يجب أن يتضمن المقدار الذي يتأثر به صافي الدخل بعد أخذ الضرائب في الحسبان .⁽¹⁾

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

المطلب الثالث: انعكاسات المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي .

أولاً: التكامل بين وظيفتي القياس و الإفصاح المحاسبي

تقوم المحاسبة بوظيفتين رئيسيتين القياس و الإفصاح المحاسبي، و تؤثر كل منهما في الأخرى و تتأثر بها وتؤدي كفاءة وظيفة القياس المحاسبي إلى كفاءة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، كما تتطلب جودة المعلومات المحاسبية القياس السليم لبند التقارير و القوائم المالية. حيث أن هذه المعلومات تمثل حلقة الوصل بين مرحلتين لاتخاذ القرارات أثناء حياة الشركة هما:

1- تمثل القرارات الداخلية و التي تتخذها إدارة الشركة (قرارات الإنتاج والاستثمار والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية).

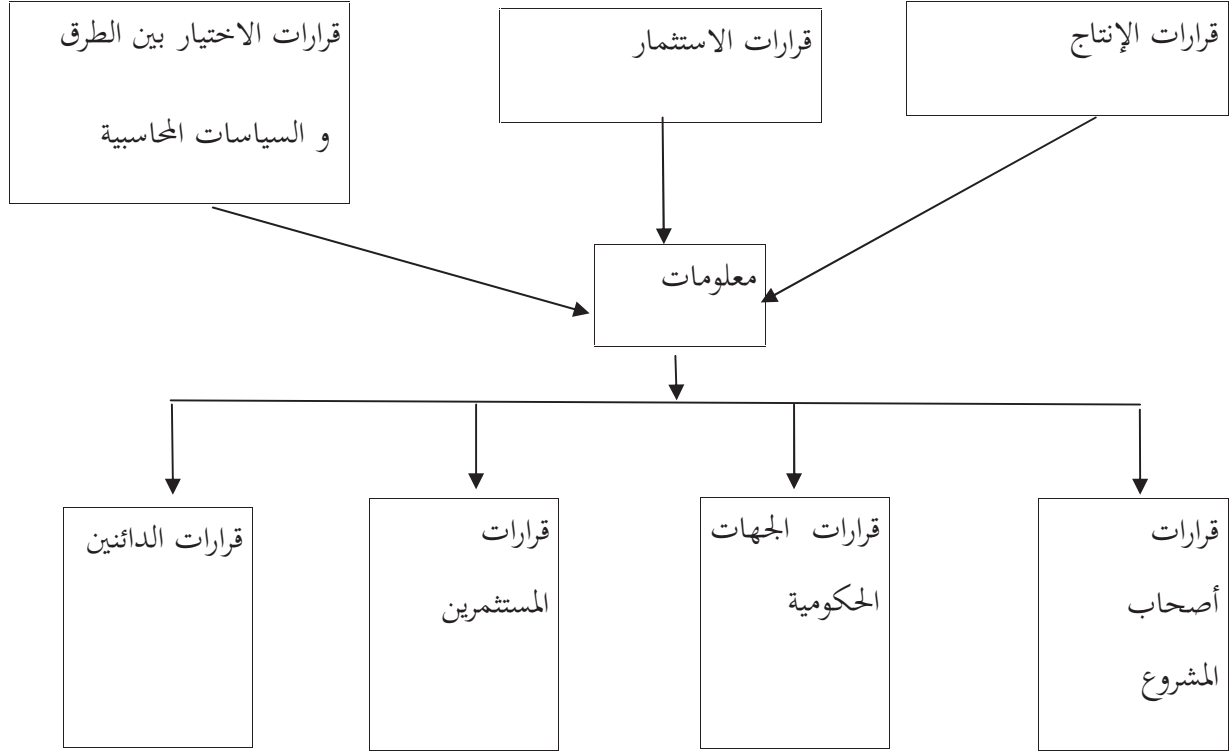
2- تمثل القرارات التي تتخذها الأطراف المختلفة المرتبطة بالمشروع.⁽¹⁾

(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

ويمكن تلخيصه في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): اتخاذ القرارات أثناء حياة الشركة:



- قرار الإقراض.
- قرار شراء أو بيع.
- قرار حساب الضريبة.
- توزيع الربح.
- شروط الدين.
- الأوراق المالية.
- إجراءات تنظيمية.
- مكافآت الإدارة
- قرار إعادة
- تكاليف سياسية.
- العاملین.
- الإحلال و التجديد
- التوسع.

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص : 140.

و من هنا نرى أن لمشكلة المعلومات ثلاث أبعاد يمكن تلخيصها كما يلي: ⁽¹⁾

البعد الأول: الطرف الذي يعد المعلومات

تقوم إدارة الشركات بإعداد المعلومات و التحكم فيها، و يثار في هذا الشأن عدة تساؤلات:

- هل تختار الإدارة أفضل الطرق و السياسات المتعلقة بالقياس و التقييم المحاسبي؟ و ما هو معيار الحكم على أن البديل المختار هو الأفضل؟ و هل المعايير و الطرق الأفضل ثابتة على مر الزمن؟

- هل تختار الإدارة أفضل بدائل السياسات المحاسبية المتعلقة بعرض المعلومات و الإفصاح عنها في القوائم المالية؟

- هل تقوم الإدارة بتقديم المعلومات بأمانة و حياد بما يحقق أهداف المجتمع و جميع أطراف المشروع؟ أم تقوم

بإعداد المعلومات بما يحقق منفعتها الذاتية من ناحية الحوافز و تقييم الأداء؟

أم تقوم بإعداد المعلومات بما يرضي الملاك لأنهم الطرف القادر على عزل الإدارة و مكافأتها؟

البعد الثاني: الطرف الذي يستخدم المعلومات

و هذه الأطراف تطرقنا لها في المبحث الثاني، و في هذا الشأن عدة تساؤلات:

- هل يقدر الأبعاد و انعكاسات تفضيل بعض الطرق و السياسات المحاسبية عن الأخرى؟

و أثر ذلك على نتيجة النشاط و المركز المالي؟

- هل يقدر وجود العديد من بدائل القياس و التقييم المحاسبي وبدائل العرض و الإفصاح المحاسبي؟

- هل يمكنهم الفصل بين المعلومات المضللة و المعلومات السليمة؟

البعد الثالث: المعلومات نفسها

و يثار بشأنها عدة تساؤلات:

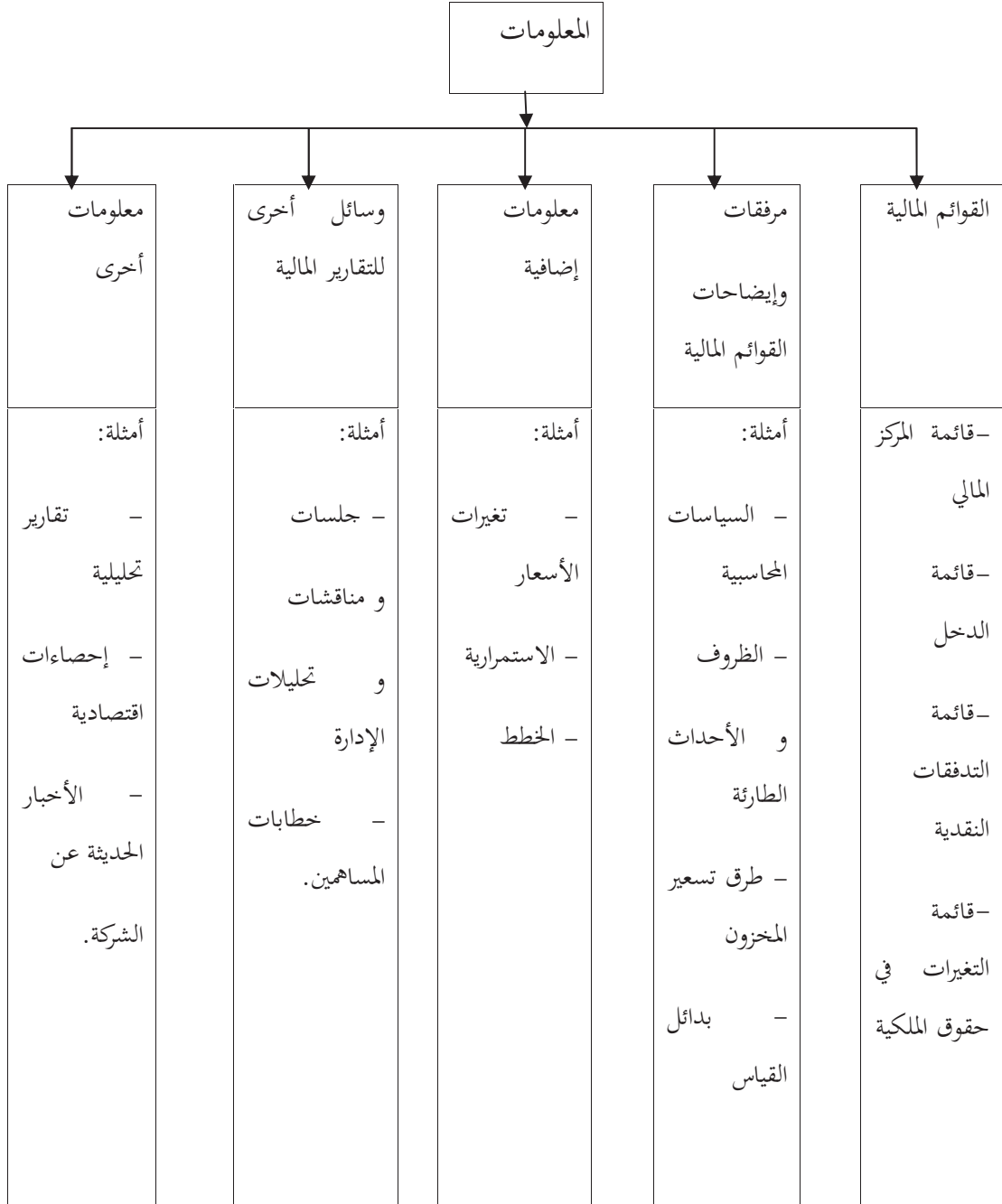
(1) - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

- هل هي كافية؟ هل هي ملائمة من ناحية النوع و التوقيت و التكلفة؟

ولذلك اهتمت المعايير المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها بحيث تشمل الطرق و البدائل المحاسبية التي استخدمت للوصول إلى النتائج و يتضح من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم(04): المعلومات نفسها



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص:142.

المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية و إدارة الأرباح المحاسبية

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية و الثغرات القانونية و ذلك من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح و ذلك لخدمة مختلف أغراضهم و أهدافهم و هنالك العديد من الأساليب و الممارسات و الهدف من القيام بها ، وهي: (1)

1/- بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من إظهار أرباح غير مستقرة، و يتحقق ذلك عن طريق تدير احتياطي كبير غير ضروري من أجل سد الالتزامات المالية المترتبة على الشركة، و في المقابل خفض قيم الأصول في السنوات الجيدة ليتم خفض الاحتياطي المالي و بالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السيئة، و تختفي التذبذبات أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل، الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص، و هنا تبرز خطورة المحاسبة الإبداعية في ظل عدم الشفافية، و ذلك في تغييب دور المستثمرين في معرفة الظروف التجارية غير المستقرة و المتذبذبة فعلياً في أداء الشركة .

2/- من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح و تجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح و ذلك من أجل ربطها بالتنبؤات، و يشير بعض الباحثين إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الشركات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة في التقارير مع تنبؤات الأرباح، فعلى سبيل المثال عندما تقوم تلك الشركة ببيع منتجاتها فإنه يتم تأجيل اعتراف بجزء كبير من الربح المحقق منها في السنوات المستقبلية بحجة تغطية نفقات تحسين الجودة المحتملة و دعم العملاء، و تبرز أهمية تلك الممارسات في أنه أحياناً يتم تقييم أداء أعضاء مجالس الإدارة على أساس التوقعات و التنبؤات التي يتم وضعها عند استلامهم لمهامهم لذا

(1) - حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10-11.

فإنهم متى ما تحققت التنبؤات الموضوعية فإن ذلك يعني أن واضعي التنبؤات على مستوى عال من المهارة والكفاءة و الحدس، مما يرفع من مكانتهم الاقتصادية في الشركة و بالتالي الحصول على تقييمات عالية مكافأة كبيرة .

3/- قيام أعضاء مجلس إدارة الشركة بالتغيير في السياسات المحاسبية، لغرض تحميل صورة الدخل في بعض الحالات و ذلك رغبة منها في إلهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة .

4/- يمكن أن تساعد المحاسبة الإبداعية إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به، سواء عن طريق خفض مستويات الإقراض الواضحة مما يجعل الشركة تبدو كأنها خاضعة لخطر أقل، أو عن طريق إيجاد المظهر الخاص باتجاه الربح الجيد مما يساعد الشركة في جمع رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة و عرض أسهمها الخاصة في اكتتابات تملك للشركة.

فقد أشار الباحثين في دراسة تم إعدادها عام 1993 أن المحللين في الأسواق ذات الكفاءة العالية و اليقظين لن يخذعوا بممارسات المحاسبة الإبداعية، و أن التغييرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف، كما أن الدراسة أشارت إلى أن أي عملية إبداعية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكيد أداء فقير في سعر السهم، في الفترات و السنوات التي تلت تلك التغييرات المحاسبية لزيادة الدخل.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، يقوم من خلالها المحاسبين باستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية سواء الأطراف ذوي المصلحة بالشركة كالمستثمرين أو الدولة ممثلة بمصلحة الضرائب.

وكل هذا يحدث من خلال عدة أساليب تستخدم في إعداد القوائم المالية، حسب ذكاء وخبرة المحاسب مما ينجر عنها معلومات محاسبية و مالية غير صحيحة و صادقة، و التي بدورها تقوم بتضليل مستخدميها.

الفصل

الثالث

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام من قبل المحاسبين و المراجعين بشكل كبير جدا، خلال السنوات الأخيرة بعد أحداث انهيار شركة " انرون" و غيرها من الشركات الرائدة و تحميل شركة التدقيق "آرثر أندرسون" بكونها المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة " انرون " جزء من مسؤولية انهيار الشركة، و اتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات و السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي و الصحيح. لذلك وجب البحث عن أساليب محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها، ومن الأساليب الحديثة حوكمة الشركات و أساليب أخرى سنتطرق إليها في هذا الفصل .

المبحث الأول: وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها.

سنتطرق في هذا المبحث أولاً إلى وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم إلى دور مجلس معايير المحاسبة الدولية و المدقق الخارجي في الحد منها.

المطلب الأول: الاتجاهات و الطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية و أن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار "PLaTo 1992"، و قد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكاراً شبيهة فيما يخص العدالة طبقاً لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، و تبعاً لهذا التصور و تصورات حديثة أخرى فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية اللذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد "Ficher and Rosenzweig" سنة 1995 م أن طلبة المحاسبة و طلبة الدراسات العليا في إدارة العمال ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب و سوء استخدام المبادئ المحاسبية، كما اكتشف "Naser and Pendlebury" سنة 1992 م عدم استحسان المراجعين و المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف.⁽¹⁾

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية

و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك و هيئة سوق المال الأمريكية مع التوصية بضرورة إنشاء لجنة

بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي و تحديد

أتعابه، و ذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، و لهذا الأمر

فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة

أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، و في عام 1978 م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها

(1) - حيسن فليح، فارس جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

بضرورة تكوين لجان مراجعة.

و من خلال هذه الاتجاهات يمكن أن تكون الوسيلة الأهم و الأقوى للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي يقظة و كفاءة المراجعين و المراقبين و لجان المراجعة، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة و المصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، و التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.⁽¹⁾

(¹)- www.aazs.net/t5029-topic.consultations, 22/12/2012 h16:17.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يتمثل دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها

و تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية. و كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها: (1)

1/- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

2/- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد

التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية .

3/- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة و التغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار

معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .

4/- حدوث بعض التجاوزات و الاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط

الضعف الموجودة بالمعايير و التي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

(1) - يحي محمد أبو طالب، المحاسبة الدولية وفقا لأحداث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:205.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

و من هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات و التغييرات و ذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، و كذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، و من أهم تلك التعديلات:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، و الاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة و ذلك بهدف توحيد المعالجات و عدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العلمي و يعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العلمي للكثير من المتخصصين توضح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار و الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

- العمل على إلغاء التناقضات و التعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

- إدخال التفسيرات الملحقه بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحقات خاص بكل معيار.

المطلب الثالث: دور المدقق الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائجها.

أولاً: (1) دور المدقق و إطار مسؤولياته.

يعرف التدقيق بشكل عام بأنه تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل و حيادي، للتحقق

من صحة المعلومات التي تتعلق بأنشطة و أحداث مالية و مطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة

و ذلك عن طريق جمع و تقييم أدلة إثبات المراجعة، مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك

المعلومات في اتخاذ قراراتها.

وقد نشأت مهنة المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية و تتسم بدرجة كبيرة من التعقيد

كما توفر خلالها إدارة الشركة معلومات عن مواردها و ما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين و الموردين

و المقرضين و غيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم، عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن إيضاحات اقتصادية

وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية لديها أهدافها التشغيلية و مصالحها الخاصة التي قد تختلف عن

المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات، و من ثم يتعين أن يتم تدقيق و فحص تلك المعلومات عن طريق مراجع مهني

و حيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها و إمكانية الاعتماد عليها.

و من هنا يمكن القول بأن التدقيق الحيادي لتلك المعلومات، و حتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو

موضوعي و حيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالدفاتر محل الفحص حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات

المحاسبية الموجودة بالدفاتر و اليوميات و الحسابات و المستندات و ما إلى غير ذلك، ثم يقارن المدقق تلك المعلومات

و البيانات مع معايير مقررة) بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك

(1)- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البيانات و المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق و عدالة و لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي من شأنه يوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمى تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها و الاعتماد عليها.

أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فان تكلفة التدقيق ستكون كبيرة و غير مقبولة، لذا فانه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، و أثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، و على الرغم من أنه ليس تأكيدا مطلقا إلا أنه مستوى ايجابي مرتفع جدا من وبالتالي فان دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل، كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة.

ثانيا: تعزيز أداء عمل المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما تطرقنا سابقا و قلنا أن عملية التدقيق تهدف وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة، بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية و من أهم تلك الآليات و الشروط مايلي: ⁽¹⁾

1/- توفر الموارد البشرية المؤهلة و المدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، و في هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال و الموارد البشرية عدديا و نوعيا، و الاهتمام بنواحي التدريب و التعليم المستمر و نقل الخبرات و التجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة . و بهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب و دواوين المحاسبة، و في مقابل ذلك يجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

2/- إن مدرسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة بحيث يتمتعوا بالوعي المهني و الثقافة و الإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية و المستجدات في بيئة الأعمال و العوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار و بالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية و القدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح و الإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.

3/- يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات و معلومات، و بسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق و استحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات و الأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100% لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما إلى عمله ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك و في هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس

(1)- www.aazs.net/t5029-topic_consultations, 22/12/2012 h16:17.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق، و الحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

4/- إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر و تشعب و تشابك أنشطة الشركات و التطور المستمر في أساليب الإنتاج و التسويق و التمويل حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية و الاطلاع على الدفاتر و القيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية و الافصحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية و الالتزامات غير المفيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق. و من هنا يمكننا القول بأن غالبا من يقوم بالتلاعبات و الممارسات المحاسبية المبدعة هم المحاسبين الذين يكونوا على مستوى عال من الحرفية و الابتكار، لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الأخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن على مستوى أعلى، وذلك من أجل كشف تلك التلاعبات والحد منها.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الرابع: تفعيل مفهوم حوكمة الشركات

أكدت معظم الدراسات أن تنبي مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح و الشفافية، الأمر الذي يساعد على
فبر بيئة جيدة لجلب الاستثمارات و المساعدة في محاربة الفساد و منع الأزمات و الانهيارات المالية.
كما ناقشت هذه الدراسات لجان المراجعة في شركات المساهمة و بينت أن تكوين هذه اللجان يعد تجربة حديثة
إلا أنها واجهت بعض المشاكل و الصعوبات التي بدورها أثرت على قيامها بالمهام و نطاق عمل تلك اللجان الأمر
الذي أدى إلى تشكيل فريق عمل لدراستها و تقييمها انتهى بالتوصية بإعادة النظر في القواعد المنظمة لعمل لجان
المراجعة، وتم مناقشة و اعتماد ما توصل إليه فريق العمل من توصيات في هذا الخصوص، و أشارت هذه الدراسات
إلى أن تطبيق القواعد الجديدة للجان المراجعة في شركات المساهمة سوف يساهم ايجابيا في الرقابة على هذا النوع من
الشركات، الأمر الذي ينعكس على دعم و تفعيل مفهوم حوكمة الشركات.⁽¹⁾

(1) - عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد 22 ، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، 2008، ص: 212.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ويمكن تلخيص ما أكدته لائحة حوكمة الشركات في النقاط التالية: ⁽¹⁾

1/- 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 و المحاسبية.

2/- تصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة و مدة عضويتهم و أسلوب عمل اللجنة

3/- تشمل مهمات لجنة المراجعة و مسؤوليتها ما يلي:

- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ووضع الإجراءات التصحيحية لها.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها و توصياتها في شأنه .
- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية للشركة بغرض التحقيق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال و المهمات المحددة لها من قبل مجلس الإدارة.
- التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين و فصلهم و تحديد أتعابهم، وراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.
- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين و الموافقة على أتعابهم عن تلك الأعمال.
- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي و إبداء ملحوظاتها عليها.
- دراسة ملحوظات المراجع الخارجي على القوائم المالية و متابعة ما تم في شأنها.
- دراسة القوائم المالية و السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة و إبداء الرأي و التوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

(¹)- عوض بن سلامة الرحيلي، المرجع السابق، ص ص: 209-210.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة و إبداء الرأي و التوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

ويتضح مما سبق بأن لائحة حوكمة الشركات ركزت على جانبين مهمين:⁽¹⁾

الجانب الأول: أهمية استقلال لجنة المراجعة بحيث يكون أعضاؤها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، لكي تستطيع

هذه اللجان ممارسة مهامها و تقديم تقاريرها بكل حياد و موضوعية بعيدا عن ضغوط الإدارة، وهذا في الواقع ما

أكدته بعض البحوث و الدراسات على سبيل المثال أشار "o'sullivan 1999" إلى أن من أهم الوسائل

لتحقيق الرقابة على الشركات في الممارسة المالية، الاستعانة بالمدراء غير التنفيذيين لتقوم بدور مراقبة سلوك

و تصرفات الإدارة، و هو الأمر الذي دعا الجهات الرسمية و المهنية تتبنى تكوين لجان المراجعة من أعضاء غير

تنفيذيين كما شدد "weir and Laing,2000" على أهمية الدور الذي يقوم به المدراء غير التنفيذيين هي

التأكد و التثبت من أن المدراء التنفيذيين يقومون بتطبيق السياسات المتفقة مع مصالح المساهمين، وكذلك فإن

المدراء غير التنفيذيين يمتلكون صفتين تمكنهم من أداء دورهم الرقابي تتمثل في استقلالهم و اهتمامهم الشديد

بسمعتهم و مركزهم في السوق.

الجانب الثاني:

هو أن المشروع أعطى لجان المراجعة في الشركات صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على أعمال و أنشطة

الشركات و هذا في الواقع ما يدعم و يعزز تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في أي شركة، للتقليل أو الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

(1) - عوض بن سلامة الرحيلي، المرجع السابق، ص ص: 210-211.

المبحث الثاني: نظرة عامة عن الشركة المستقبلية.

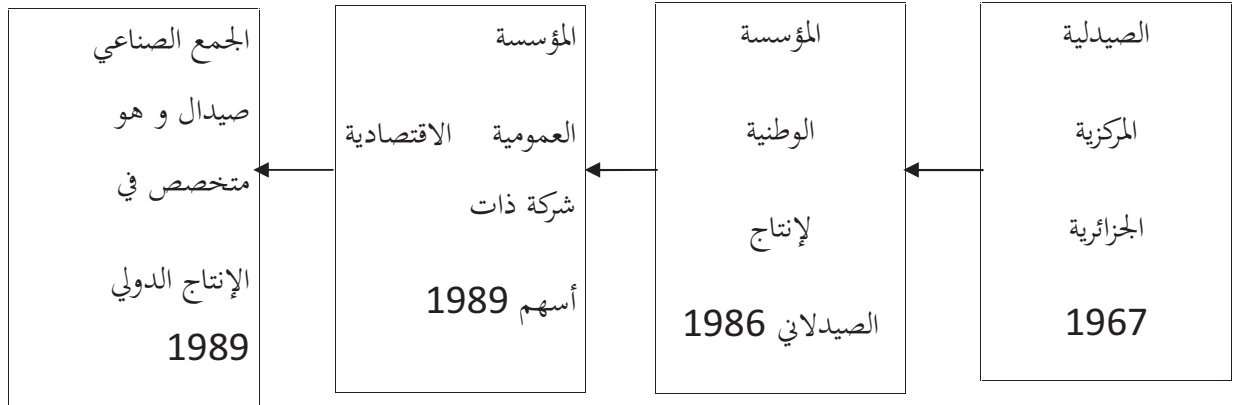
صيدال مجمع صناعي متخصص في إنتاج و توزيع المواد الصيدلانية و هذا برأس مال قدره 25.000.000.000 ج مما يبرز احتكار المجمع ل 50% من السوق الجزائري، مهمته الأساسية هي تطوير و إنتاج و توزيع الموارد الصيدلانية سواء كانت بشرية أو حيوانية.

المطلب الأول: ظهور الشركة

مر المجمع الصناعي صيدال بمراحل عديدة خلال نشأته مست بعض التعديلات و التغييرات على نظام نشاطه و كذا تطورات في هيكلته منذ سنة 1989م من أجل التوزيع المتكامل لمختلف فروع و وحداته.

يمكن توضيح مراحل نشأة مجمع صيدال في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): مراحل نشأة مجمع صيدال



المصدر : تقرير التسيير للمجمع سنة 2000.

المطلب الثاني: أهداف و وظائف الشركة.

أولاً: أهداف مجمع صيدال

حرس الجمع على تسطير أهداف عملية واقعية تتمثل فيما يلي:

1/- التوسيع في خط المنتجات ذات الاستهلاك الواسع مثل: أدوية أمراض القلب، مرض السكري، أمراض العيون المضادات الحيوية و الأدوية المضادة للالتهاب.

2/- تقديم أدوية و منتجات ذات نوعية عالية الجودة و بأسعار تنافسية.

3/- تكوين مشاريع شراكة مع شركات و مخابر أجنبية.

4/- تحقيق الأمن الدوائي.

5/- تنشيط البحث العلمي و التطوير بالتركيز على كليات البحث على كليات البحث و التطوير بالحراش، و كذا إعادة التأهيل و تكثيف جميع و وحدات الجمع وفقاً للتكنولوجيا الحديثة من أجل تحسين نوعية و رفع الإنتاجية.

6/- تجسيد سياسة اقتصادية في السوق المالي و ذلك من خلال دخول مجمع صيدال عالم البورصة عالم و العمل على تنشيط حركة الأسهم فيها.

7/- كثيف مجهودات المجمع في مجال التصدير لاقتحام الأسواق الخارجية كونه مصدر لأرباحه، و كذا موردا هاما لا يستهان به فيما يخص جلب العملة الصعبة مما يسمح بتحسين ميزان المدفوعات إنعاش الخزينة و النهوض بالتجارة الخارجية.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانيا: وظائف مجمع صيدال.

يتمتع مجمع صيدال بوظائف عديدة تساعده على التكامل على التكامل و التنسيق بين نشاطات مختلف فروعته و وحداته.

1- وظيفة البيع.

2- وظيفة الانتاج.

3- وظيفة التسويق.

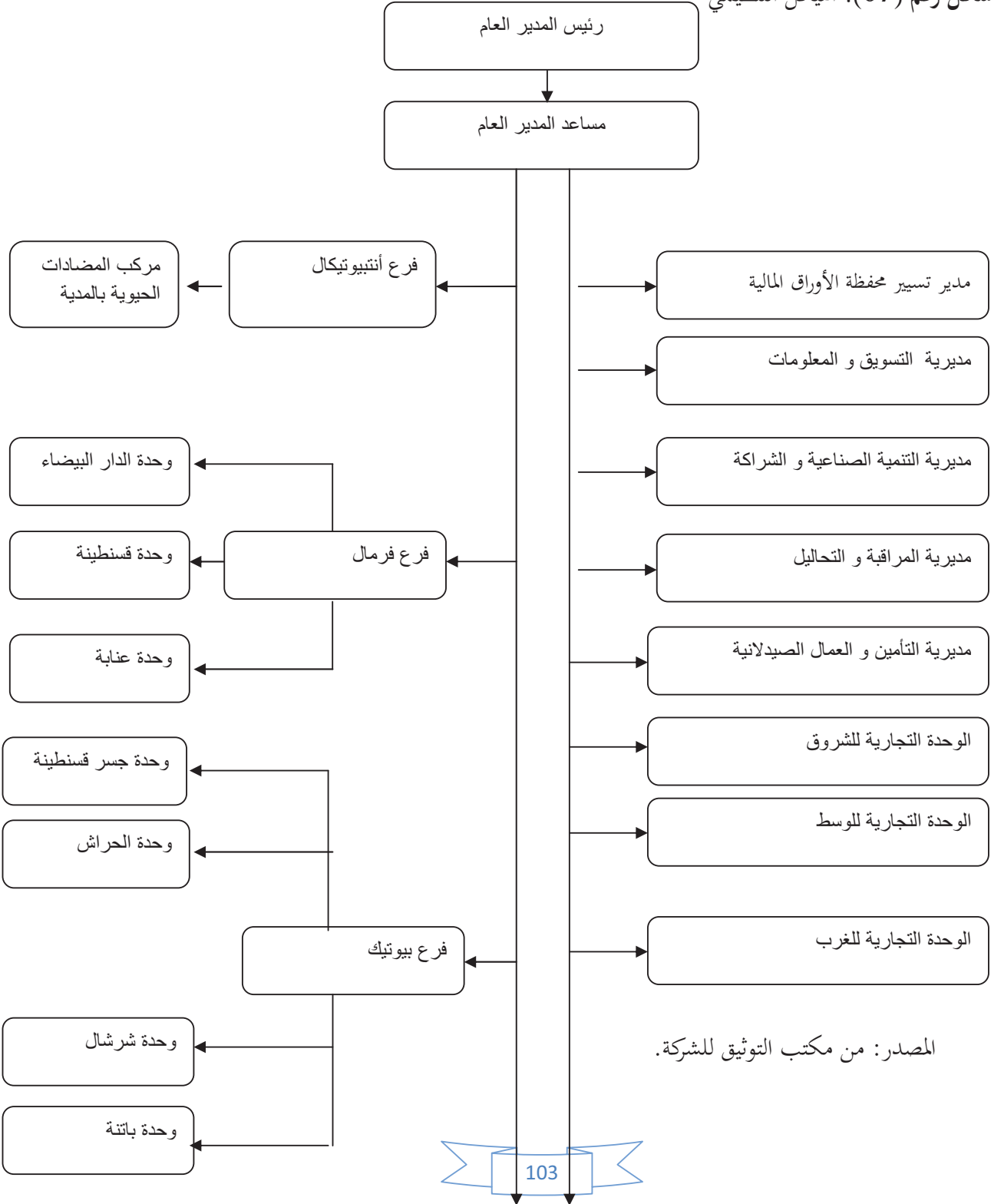
4- وظيفة البحث و التطوير.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: تنظيم مجمع صيدال و فروعها.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي



الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانيا: فروع مجمع صيدال و وحداته.

1/- فرع فرمال: يتواجد فرع فرمال بالقرب من المطار الدولي في المنطقة الصناعية لواد السمار الدار البيضاء

الجزائر، تم تأسيسه بتاريخ 02 فيفري 1988 حيث بلغ رأس ماله 800 مليون دج ملكية مجمع صيدال

100% ويتكون من ثلاث وحدات إنتاجية وهي:

– وحدة الدار البيضاء: تعتبر هذه الوحدة من أقدم وحدات المجمع فهي موجودة بنفس المقر الذي يقع فيه

فرمال، و يعود تاريخ نشأة هذه الوحدة إلى سنة 1958م، حيث كانت نتيجة المخبر الفرنسي الذي ينتج بعض

المواد الصيدلانية، كما تخصص هذه الوحدة في إنتاج الكبسولات، محاليل، حبوب، مراهم، معجون الأسنان

كما أنها تتكون من عدة ورشات منها ورشة إنتاج الشراب، ورشة إنتاج الأدوية الجافة، ورشة لإنتاج الأدوية

العجائنية، بالإضافة إلى أن المصنع مجهز بمخبر المراقبة النوعية و مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية ومكرر بيولوجي .

– وحدة قسنطينة: تشمل هذه الوحدة على ثلاث خطوط إنتاج و هي المحاليل، الشراب و أقراص، كما تتم

مراقبة جودة الإنتاج في عين المكان و ذلك بمختبر تابع للوحدة و هو مختبر معتمد و مصادق عليه من قبل المختبر

الوطني لمراقبة الأدوية، حيث يقوم حاليا بتحاليل مختلفة و لفائدة الغير لتعزيز المر دودية.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- وحدة عنابة: هذه الوحدة مكلفة حاليا بإنتاج المواد الجافة أقراص و كبسولات، و تتكون من ورشة واحدة.

2/- فرع أنتيبوتيكال: يقع هذا الفرع في المدينة حيث بلغ رأس ماله 1.187.500.000 دج و هو متخصص

في إنتاج المضادات الحيوية البنيسيلينية و غير البنيسيلينية، حيث تعتمد على أوضاع التخمر و ذلك لصناعة الموارد

الأساسية الفعالة كالمواد الأولية لصنع المستحضرات الدوائية الجاهزة.

3/- فرع بيوتيك: بلغ رأس ماله 800 مليون دج و يتكون من ثلاث و وحدات إنتاجية و هي:

- وحدة جسر قسنطينة

- وحدة الحراش

- وحدة شرشال

ثالثا: مديريات مجمع صيدال

1/- مديرية التسويق و المعلومات الطبية

2/- مديرية تسيير محفظة الأوراق المالية

3/- مديرية التنمية الصناعية و الشراكة

4/- مديرية التأمين و الأعمال الصيدلية

5/- مديرية المراقبة و التحليل

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

رابعاً: الوحدات التجارية.

1- الوحدة التجارية المركزية .

2- الوحدة التجارية للشرق (باتنة).

3- الوحدة التجارية للغرب (وهران).

خامساً: مركز البحوث و التطوير.

يتواجد بالحراش ويتمنع بمهام عدة و هي :

1- إتباع البحوث الأساسية في العلوم الاقتصادية.

2- الاجتماع التقني مع وحدات الإنتاج.

3- تحقيق مشاريع البحوث في الأدوية و تطوير التقنيات الصيدلانية .

4- مراقبة الجودة و نوعية المنتجات.

5- تطوير قطاعات البحوث بهدف إفادة المجمع .

المطلب الرابع: الشراكة الاقتصادية لمجمع صيدال

نظرا للقيام ببرنامح التنمية الصناعية و تطويره في المجمع و الذي أنجز بإبرام عدة عقود شراكة مع أكبر شركات صيدلانية معروفة عالميا، بالإضافة إلى العديد من الاتفاقيات الدولية، و بما أن الشراكة الاقتصادية قائمة على أساس إستراتيجية التنمية لهذا المجمع، فان هذه الاتفاقيات للشراكة ساعدت صيدال على إيجاد أفاق أوسع و إمكانيات أكبر في التكنولوجيا و الدخول إلى الأسواق الجهوية و العالمية للوصول أخيرا إلى توسيع تشكيلة منتجاتها و تلبية رغبات زبائنها.

نذكر أكبر الشركات الاقتصادية لمجمع صيدال:

1- pfizer-saidal صيدال فايزر (و.م.أ.)

2- saidal-avenis (فرنسا)

3- saidal-gpe المجمع الصيدلاني الأوروبي .

4- novo mordisk, pierre fabte - saidal الدانمارك - فرنسا

المبحث الثالث: دراسة وتحليل الاستبيان

قبل أن نشرع في عرض نتائج الدراسة الميدانية نشير إلى أن جمع البيانات وتبويبها قد تم باستخدام البرامج SPSS (برامج الحزم الإحصائية 9.01) الإصدار الثامن والذي يعتبر في الواقع مصدرا لكافة الجداول التي تتضمن التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بالإجابات الواردة، إضافة إلى الدوائر النسبية المرافقة أنظر الملحق رقم(1) و الملحق رقم (2)، تم معالجة الإجابات حسب التقسيم التالي:

- الخصائص الديمغرافية للعينة.
- تأثير مبادئ الحوكمة في الحد من الغش وتحقيق الإفصاح والشفافية.
- مدى تقييد شركة صيدال بمبادئ الحوكمة ونظرتها لعمل لجان المراجعة.
- محاولة الكشف عن الغش المحاسبي في شركة صيدال من خلال دراسة طرقها التي تستعملها في تقييم الاستثمارات، المخزونات وتصنيف الإيرادات.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية للعينة

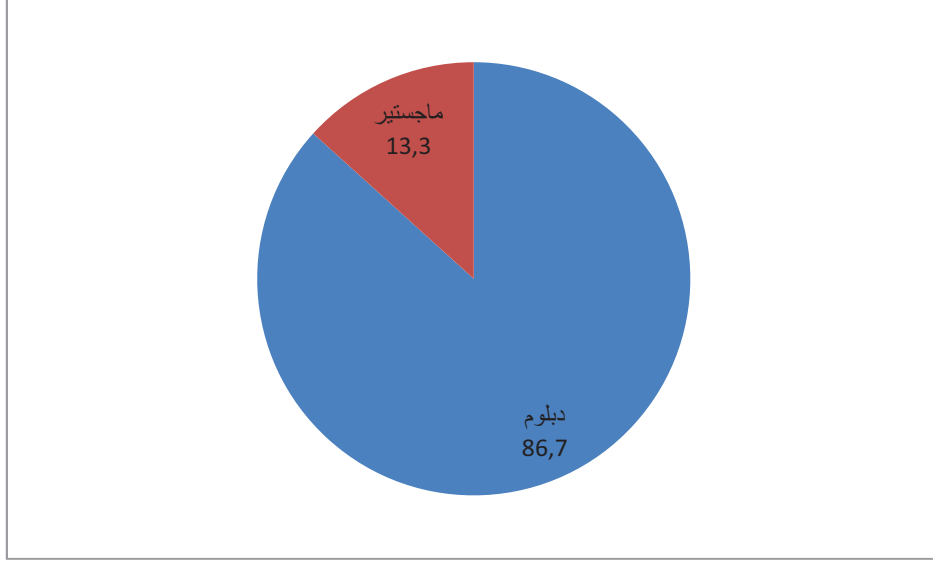
أولا: الجدول رقم(3.1): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

النسبة	التكرار	البيان
86.7	13	دبلوم
13.3	2	ماجستير
100	15	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (3.1): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



أظهرت الدراسات فيما يتعلق بالسؤال الأول أن نسبة 86.7% من المستجوبين لهم شهادة ماجستير في حين نجد نسبة 13.3% من المستجوبين لهم دبلوم. وبالتالي أغلي المستجوبين خريجي الدراسات العليا، يكونوا ملمين بالمعلومات المتعلقة بموضوع البحث.

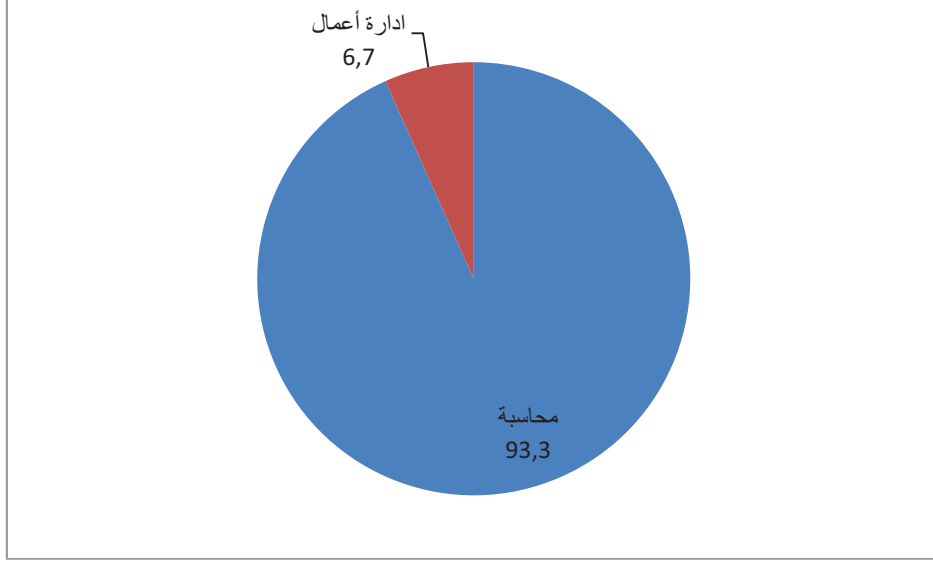
ثانيا: الجدول رقم (3.2): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

البيان	التكرار	النسبة
محاسبة	14	93.3
إدارة أعمال	1	6.7
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم(3.2): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



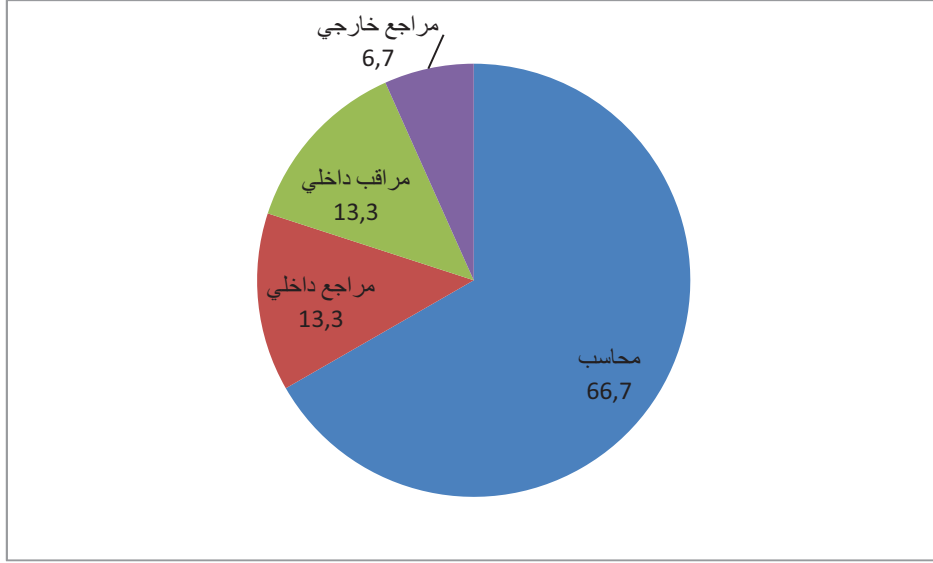
أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الثاني أن نسبة 93.3% من المستجوبين ينحصر تخصصهم في المحاسبة في حين نسبة 6.7% يمثل تخصصهم في إدارة الأعمال، ونجد اثنان من المستجوبين لهم تخصص إعلام آلي. وبالتالي معظم المستجوبين ينحصر تخصصهم في المحاسبة، فهم على دراية بالمبادئ و المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: الجدول(3.3): توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية:

البيان	التكرار	النسبة
محاسب	10	66.7
مراجع داخلي	2	13.3
مراقب داخلي	2	13.3
مراجع خارجي	1	6.7
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (3.3): توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية



من خلال الدراسة الخاصة بالسؤال الثالث والخاص بالوظيفة الحالية أن نسبة 66.7% من المستجوبين وظيفتهم تتمثل في المحاسبة و 13.3% من المستجوبين وظيفتهم في الشركة مراجعين داخليين، في حين نجد أيضا 13.3% من المستجوبين وظيفتهم في الشركة مراقبين داخليين ونجد نسبة 6.7% من المستجوبين وظيفتهم المراجعة الخارجية. إلا أن نجد اثنان من المستجوبين تنحصر وظيفتهم الحالية داخل الشركة في المالية. وهنا يمكن القول أن أغلبية المستجوبين يمارسون مهنة المحاسبة، فهم على دراية و علم بالمبادئ و المعايير المحاسبية الدولية.

رابعا: الجدول رقم (4.3): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

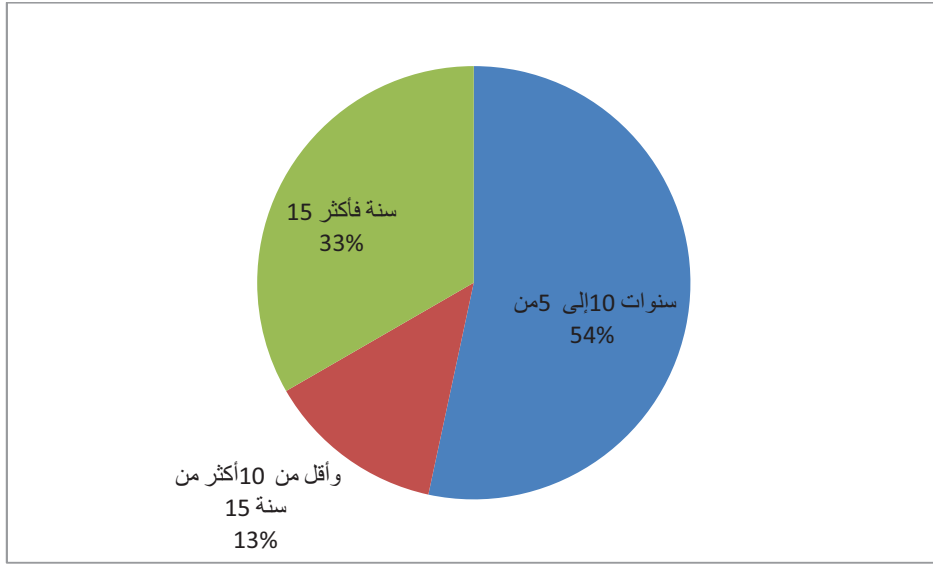
البيان	التكرار	النسبة
من 5 إلى 10 سنوات	8	53.3
أكثر من 10 وأقل من 15 سنة	2	13.3

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

15 سنة فأكثر	5	33.3
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(4.3): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الرابع نجد أن نسبة 35.3% الذين لهم سنوات خبرة من 5 إلى 10 سنوات، نسبة 13.3% لذين خبرتهم في ميدان العمل أكثر من 10 سنوات وأقل من 15 سنة، ونسبة 33.3% الذين خبرتهم في ميدان العمل 15 سنة فأكثر في حين لا يوجد أحد من المستجوبين لهم أقل من 5 سنوات خبرة. ومن هنا يمكن القول أن معظم المستجوبين لهم خبرة كبيرة في مجال العمل.

أما فيما يتعلق بالسؤال السادس والسابع فيما أن تمت الدراسة الميدانية في نفس الشركة والمكان فإن المستجوبين ينتمون إلى نفس الشركة وإلى نفس القطاع والمتمثلان في شركة صيدال فرع فرمال المتواجد في الدار البيضاء الجزائر والقطاع الحكومي.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: تأثير مبادئ حوكمة الشركات في الحد من الغش وتحقيق الإفصاح والشفافية.

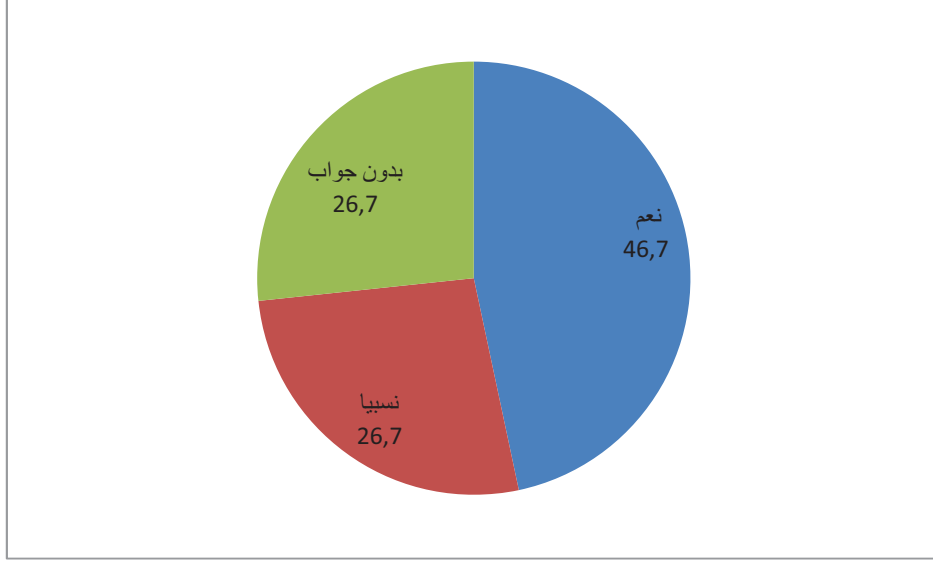
أولاً: الجدول رقم (1.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ توفر الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في التلاعب والغش في البيانات والقوائم المالية.

النسبة	التكرار	البيان
46.7	7	نعم
26.7	4	نسيباً
26.7	4	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (1.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ توفر الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في التلاعب والغش في البيانات والقوائم المالية

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال السابع التعلق بمدى تأثير تطبيق مبدأ توفير الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركات في الحد من التلاعب والغش في البيانات والقوائم المالية فنرى أن نسبة 46.7% من المستجوبين يرون أن هذا المبدأ يحد من التلاعب والغش في القوائم المالية في حين نجد أن نسبة 26.7% من المستجوبين يرون أن هذا المبدأ يحد من التلاعب والغش نسبياً، إلا أن نسبة 26.7% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة من خلال التحليل نرى أن أغلبية المستجوبين يرون أن هذا المبدأ يحد من الغش والتلاعب المحاسبي، ومن هنا يمكن القول أن هذا المبدأ له تأثير كبير في الحد من الغش والتلاعب في البيانات والقوائم المالية.

ثانياً: الجدول رقم (2.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ الحفاظ وحماية حقوق المساهمين في الارتقاء بمستوى الشفافية و الإفصاح.

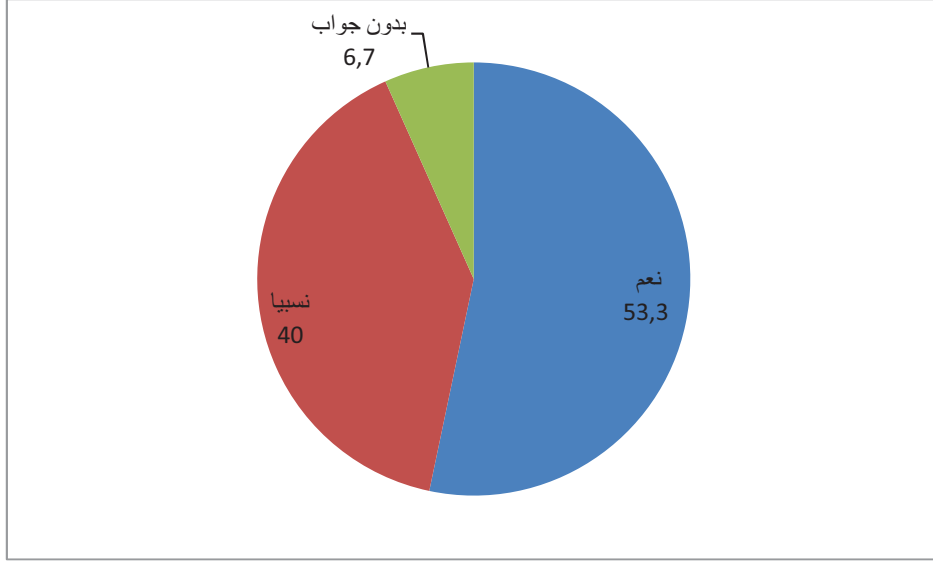
البيان	التكرار	النسبة %
نعم	8	53.3
نسبياً	6	40
بدون جواب	1	6.7
المجموع	15	100

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (2.2): آراء أفراد العينة في التطبيق مبدأ الحفاظ وحماية حقوق المساهمين في الارتقاء

بمستوى الشفافية والإفصاح



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الثامن المتعلق بتطبيق مبدأ الحفاظ وحماية حقوق المساهمين في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح في نشر المعلومات المحاسبية والمالية، فترى أن نسبة 53.3% من المستجوبين يرون أن هذا المبدأ يحقق الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات المحاسبية والمالية، في حين نجد نسبة 40% من المستجوبين يرون أن هذا المبدأ يحقق الإفصاح والشفافية نسبياً في نشر المعلومات المحاسبية والمالية، ونجد نسبة 6.7% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة، ومن خلال ما سبق وبما أن 53.3% يرون أن هذا المبدأ يحقق الإفصاح و الشفافية في نشر المعلومات المحاسبية والمالية بشكل كبير جداً.

ثالثاً: الجدول رقم (3.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة للتقليل من التلاعبات المحاسبية.

النسبة	التكرار	البيان
26.7	4	نعم

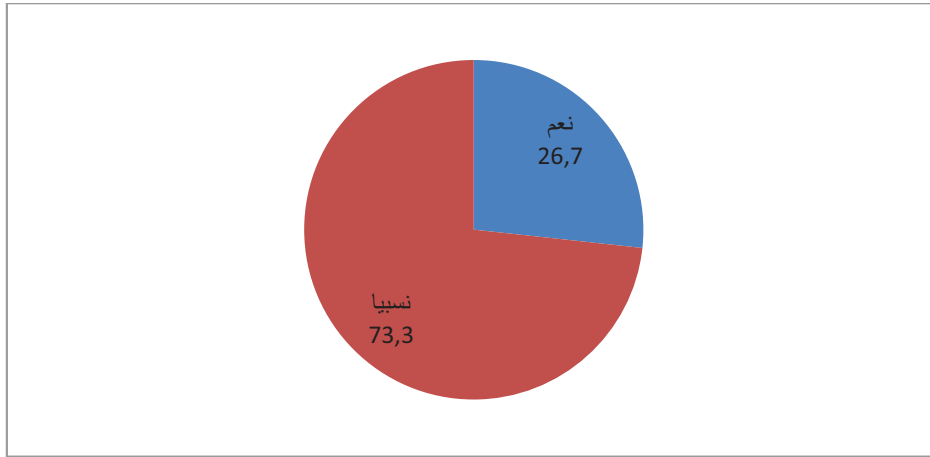
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نسبيا	11	73.3
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (3.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة للتقليل من

التلاعبات المحاسبية



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال التاسع والمتعلق بتطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة يقلل من التلاعبات المحاسبية، فنرى أو نسبة 26.7% من المستجوبين يوافقون الرأي أي إجابتهم بنعم، في حين نرى أن نسبة 73.3% يرون أن هذا المبدأ يقلل من التلاعبات المحاسبية نسبيا، فنستنتج أن هذا المبدأ يقلل من التلاعبات المحاسبية ولو بالقليل، و ذلك من خلال تحقيق المساواة في المعاملة مع جميع الأطراف ذوي المصلحة

رابعا: الجدول رقم (4.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية.

النسبة	التكرار	البيان
33.3	5	نعم

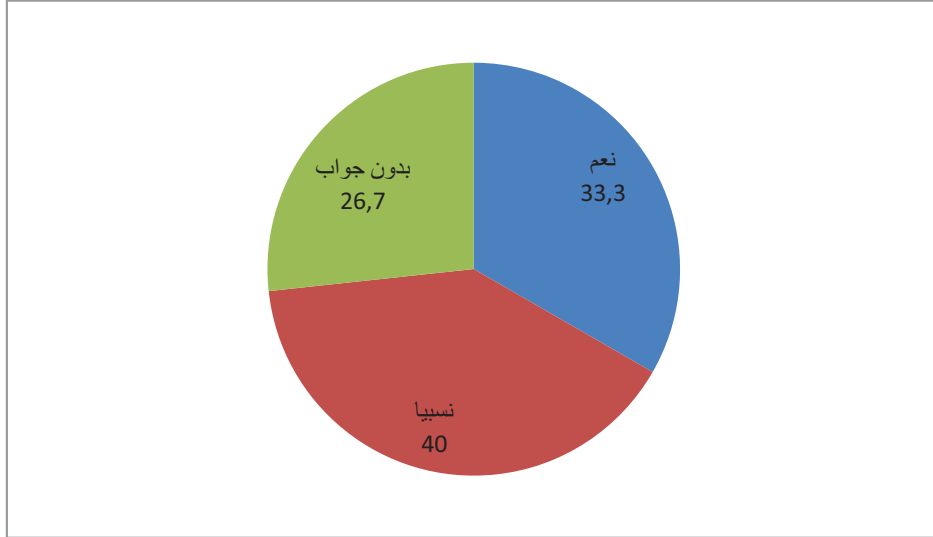
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نسبيا	6	40
بدون جواب	4	26.7
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (4.2): آراء أفراد العينة في تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في التقليل من أساليب المحاسبة

الإبداعية



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال العاشر والمتعلق بتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية في التضليل والغش والمحاسبي فنرى أن نسبة 33.3% يوافقون الرأي أي إجابتهم بنعم، في حين نجد أن نسبة 40% يوافقون الرأي نسبيا ونسبة 26.7% امتنعوا عن الإجابة. من خلال ما سبق نستنتج أن هذا المبدأ يقلل من أساليب المحاسبة الإبداعية في التضليل والغش المحاسبي ولو نسبيا، و ذلك من خلال مسؤوليات مجلس الإدارة في حماية حقوق أصحاب المصالح.

المطلب الثالث: مدى تقييد شركة صيدال بمبادئ حوكمة الشركات.

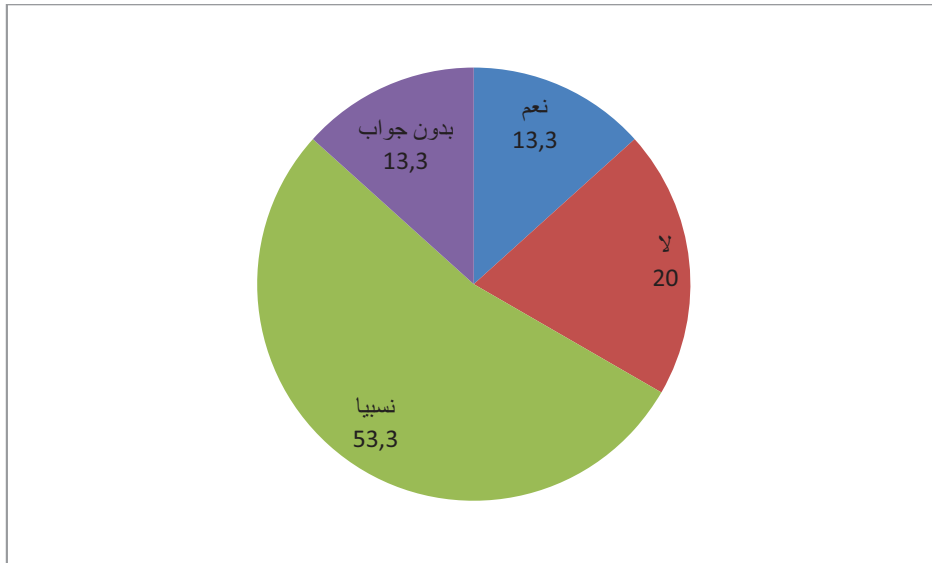
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: الجدول رقم(1.3): آراء أفراد العينة في المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح.

النسبة	التكرار	البيان
13.3	2	نعم
20	3	لا
53.3	8	نسبيا
13.3	2	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(1.3): آراء أفراد العينة في المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح



من خلال الدراسة التحليل للسؤال الحادي عشر والمتعلق بمدى تلبية احتياجات مختلف أصحاب المصالح بالمعلومات الكافية المطلوبة وبالخصائص اللازمة فنرى أن نسبة 13.3% إجابتهم بنعم أي يوافقون الرأي، في حين نسبة 20% إجابتهم بلا أي لا يوافقون الرأي إطلاقاً، ونرى أن نسبة 53.3% يوافقون الرأي ولكن نسبياً، في حين

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

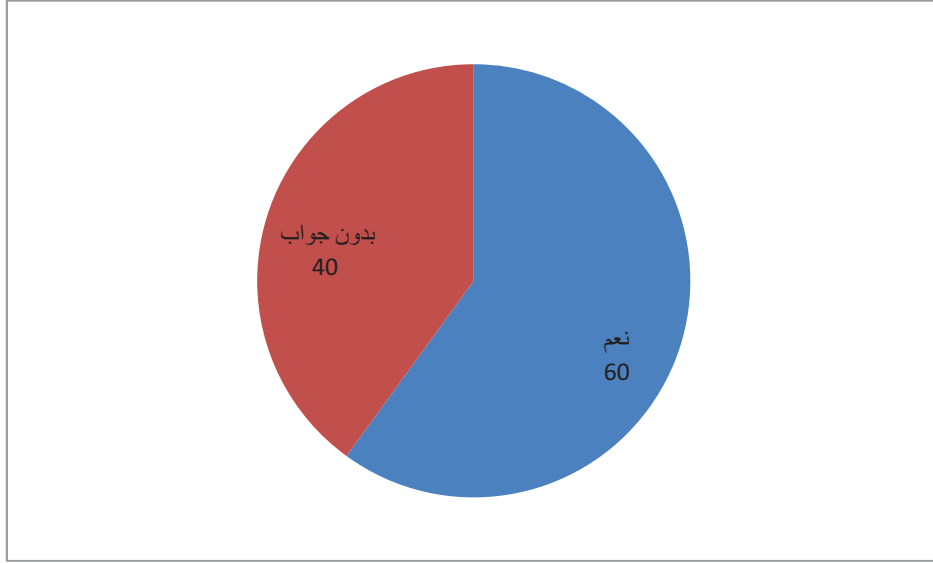
امتنعوا نسبة 13.3% من المستجوبين عن الإجابة ومن خلال ما سبق نستنتج أن الشركة تلي احتياجات مختلف أصحاب المصالح بالمعلومات الكافية المطلوبة وبالخصائص اللازمة بصفة نسبية.

ثانياً: الجدول رقم (2.3): آراء أفراد العينة في استخدام مبادئ حوكمة الشركات لإدارة أصول وموارد الشركة.

النسبة	التكرار	البيان
60	9	نعم
40	6	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (2.3): آراء أفراد العينة في استخدام مبادئ حوكمة الشركات لإدارة أصول وموارد الشركة



من خلال الدراسة والتحليل نرى أن أغلبية المستجوبين أي بنسبة 60% يرون أن استخدام مبادئ حوكمة الشركات لإدارة أصول موارد الشركة يحقق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، في حين نسبة 40% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

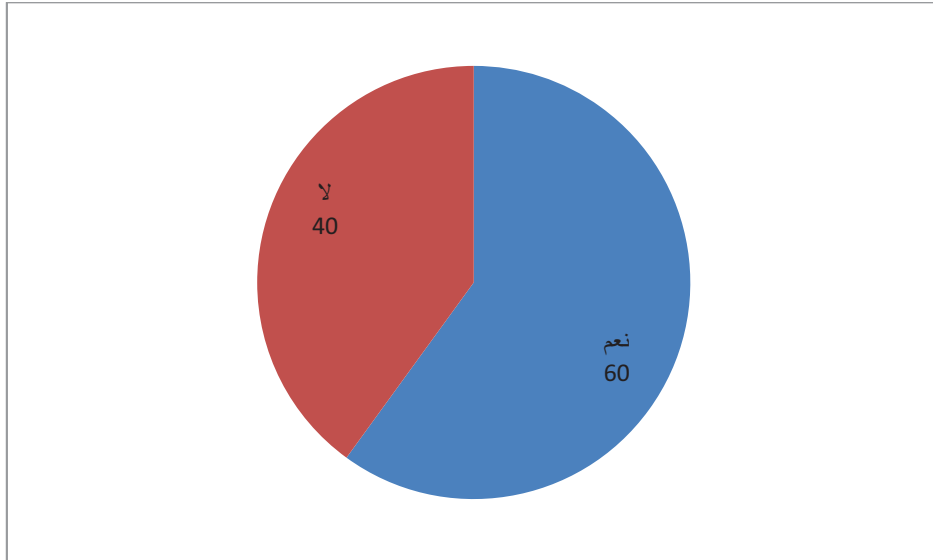
وما نلاحظ في هذا المقام هو وجود اجتماع لدى غالبية المستجوبين حول استخدام مبادئ حوكمة الشركات يحقق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، وهذا ما نراه نحن الباحثون.

ثالثا: الجدول رقم(3.3): آراء أفراد العينة في الاقتراح الأول الخاص بالسؤال السابق.

النسبة	التكرار	البيان
60	9	نعم
40	6	لا
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(3.3): آراء أفراد العينة في الاقتراح الأول الخاص بالسؤال السابق



الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الثاني عشر والمتعلق بالسؤال الحادي عشر، فنرى أن المستجوبين الذي أجابوا بنعم في السؤال السابق يرون أن مفهوم حوكمة الشركات يتسع ليشمل إدارة الشركة لتحسين أدائها وهذا بنفس النسبة السابقة أي 60%، في حين نرى المستجوبين الذين امتنعوا عن الإجابة في السؤال السابق أجابوا بلا وهذا بنفس النسبة السابقة أي 40%، وبما أن الأغلبية أجابوا بنعم فإن مفهوم حوكمة الشركات يتسع يشمل إدارة الشركة لتحسين أدائها.

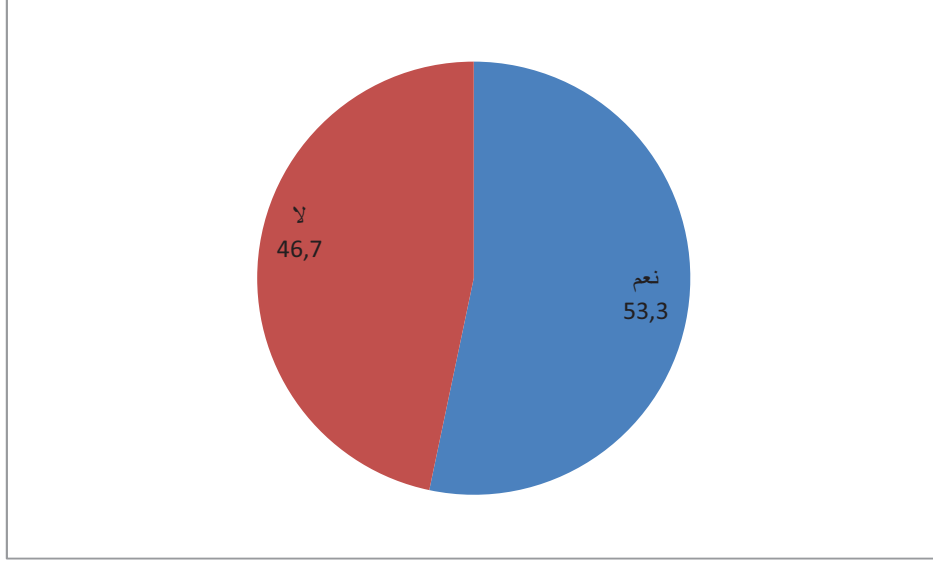
رابعاً: الجدول رقم (4.3): آراء أفراد العينة في الاقتراح الثاني للسؤال السابق.

النسبة	التكرار	البيان
53.3	8	نعم
46.7	7	لا
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (4.3): آراء أفراد العينة في الاقتراح الثاني للسؤال السابق

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الثالث عشر المتعلق بالسؤال الحادي عشر، فإن نسبة 53.3% من المستجوبين يرون أن مفهوم حوكمة الشركات يتسع ليشمل تطبيق الأنظمة الكفيلة لتجنب أو تقليل الغش أو تضارب المصالح، في حين نجد أن نسبة 46.7% من المستجوبين إجابتهم بلا، وبما أن النسبة الأكبر أجابت بنعم فإن مفهوم حوكمة الشركات يتسع ليشمل تطبيق الأنظمة الكفيلة لتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح.

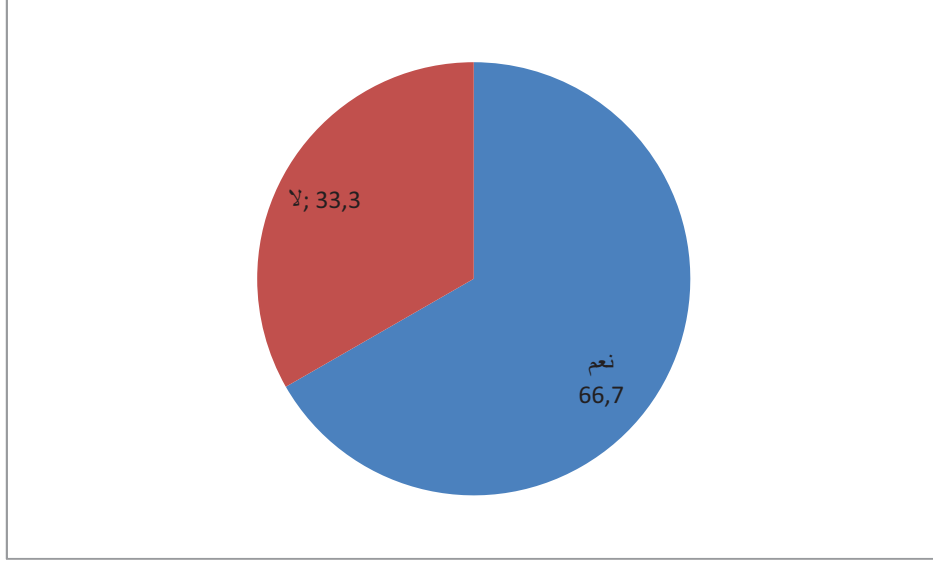
خامسا: الجدول رقم(5.3): آراء أفراد العينة للاقتراح الثالث للسؤال السابق.

النسبة	التكرار	البيان
66.7	10	نعم
33.3	5	لا
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم(5.3): آراء أفراد العينة للاقتراح الثالث للسؤال السابق



من خلال الدراسة و التحليل للسؤال الرابع عشر والمتعلق بالسؤال الحادي عشر نرى أن أغلبية المستجوبين أي بنسبة 66.7% يرون أن مفهوم حوكمة الشركات يتسع ليشمل استخدام أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق مخطط توزيع الحقوق والمسؤوليات بين المشاركين، في نسبة 33.3% أجابوا بلا.

وكخلاصة للسؤال الحادي عشر واقتراحاته الثلاث نستنتج أن أغلبية المستجوبين يرون أن مفهوم حوكمة الشركات يتسع يشمل:

- إدارة الشركة لتحسين أدائها.
- تطبيق الأنظمة الكفيلة لتجنب أو تقليل العش وتضارب المصالح.
- استخدام أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق مخطط توزيع الحقوق والمسؤوليات بين المشاركين.

سادسا: الجدول رقم(6.3): آراء أفراد العينة في ضرورة تطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات.

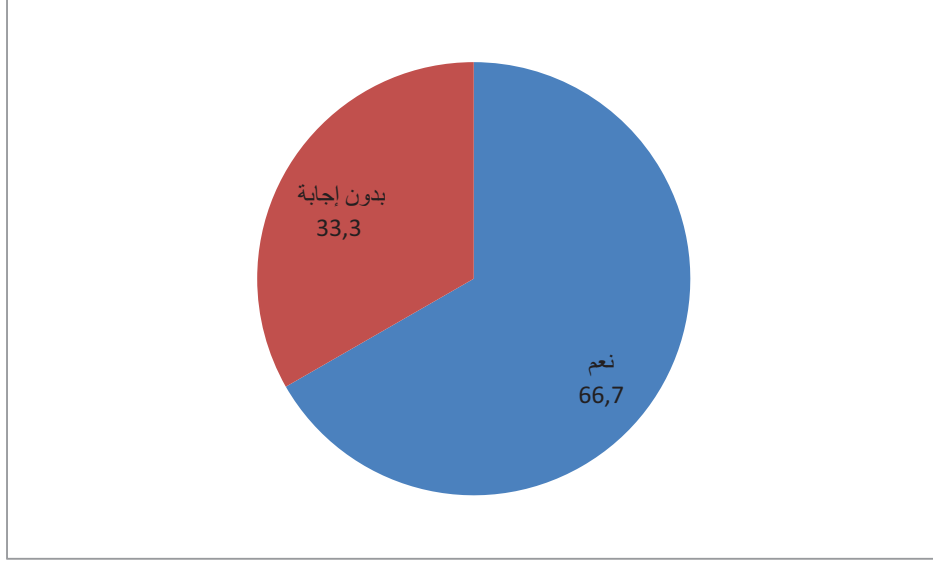
النسبة	التكرار	البيان
66.7	10	نعم
33.3	5	بدون جواب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المجموع	15	100
---------	----	-----

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (6.3): آراء أفراد العينة في ضرورة تطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال الخامس عشر والمتعلق بضرورة تطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، فنرى أن نسبة 66.7% من المستجوبين يرون أن هناك ضرورة تطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، في حين المستجوبين الآخرين بنسبة 33.3% امتنعوا عن الإجابة، وبما أن الأغلبية أجابوا بنعم، فنستنتج أن هناك ضرورة لتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر لتقليل من الغش و التحايل المحاسبي و ضمان حقوق المساهمين و الأطراف الأخرى ذات العلاقة مع الشركة، و ذلك من أجل ضمان استقرار أعمال الشركات و الأسواق المالية.

سابعاً: الجدول رقم (7.3): رأي أفراد العينة في النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

النسبة	التكرار	البيان
--------	---------	--------

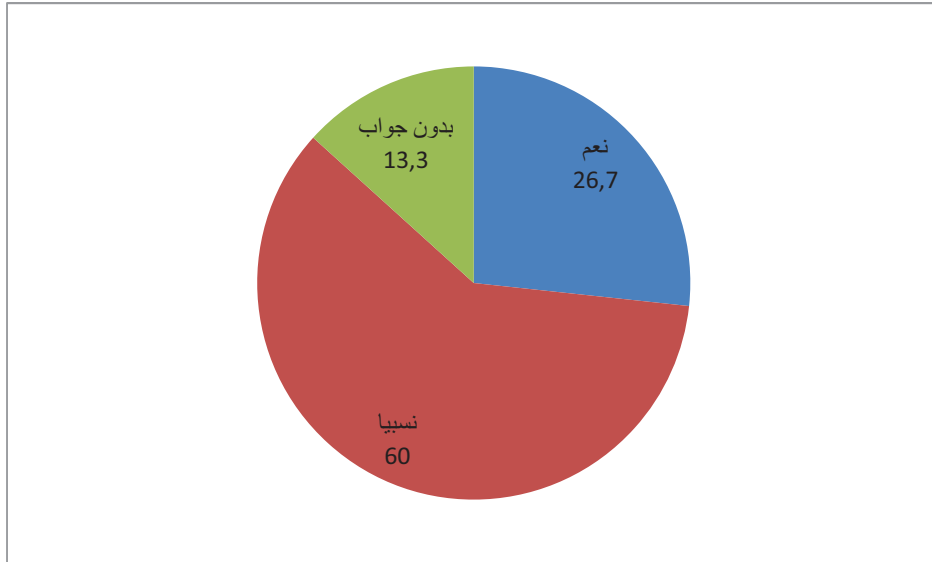
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نعم	4	26.7
نسبيا	9	60
بدون جواب	2	13.3
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (7.3): رأي أفراد العينة في النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة للحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بالنشاطات التي تمارسها لجان المراجعة لغرض الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي هذا السياق نرى نسبة 26.7% من المستجوبين يرون أن هذه النشاطات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين نرى أن نسبة 60% من المستجوبين يرون أن هذه النشاطات تحد نسبيا إلا أن نسبة 13.3% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة، من خلال ما سبق يمكننا القول أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نسبيا.

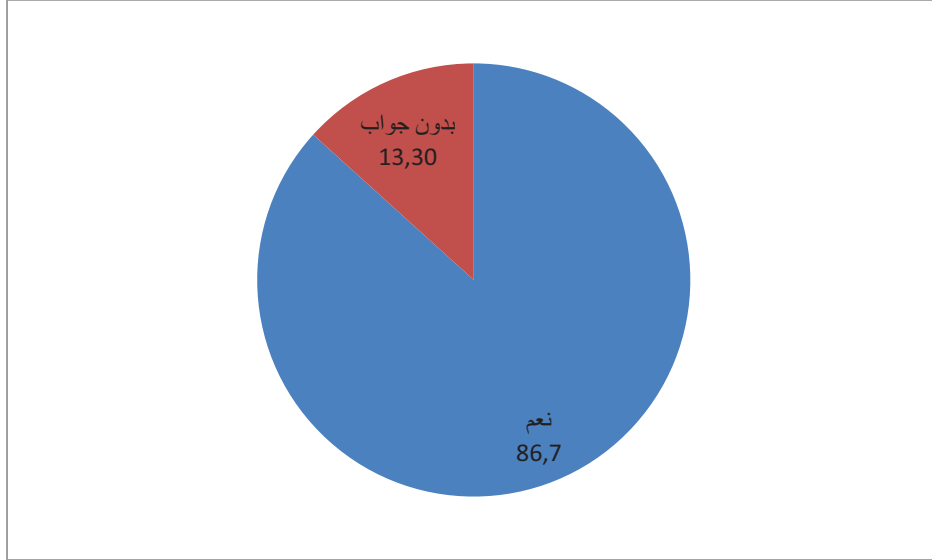
ثامنا: الجدول رقم (8.3): رأي أفراد العينة في مسؤولية لجان المراجعة في الكشف عن الغش المحاسبي.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

النسبة	التكرار	البيان
86.7	13	نعم
13.3	2	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (8.3): رأي أفراد العينة في مسؤولية لجان المراجعة في الكشف عن الغش المحاسبي



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بمسؤولية لجان المراجعة نحو الكشف عن الغش المحاسبي، وفي هذا السياق نرى نسبة 86.7% من المستجوبين أي الأغلبية يرون أن من مسؤولية لجان المراجعة الكشف عن الغش المحاسبي في حيث نسبة 13.3% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة. وبما أن رأي الأغلبية أن من مسؤولية لجان المراجعة الكشف عن الغش المحاسبي، فإن من مسؤولية لجان المراجعة الكشف عن الغش المحاسبي.

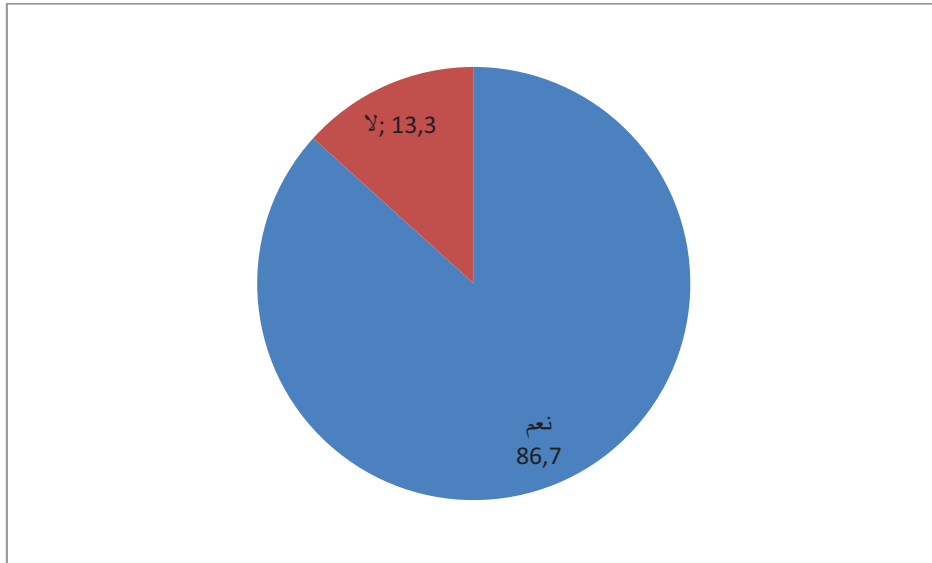
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تاسعا: الجدول رقم (9.3): رأي أفراد العينة في صلاحيات مجلس الإدارة في مراقبة ومتابعة قيم المحاسبة.

النسبة	التكرار	البيان
86.7	13	نعم
13.3	2	لا
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (9.3): رأي أفراد العينة في صلاحيات مجلس الإدارة في مراقبة ومتابعة قيم المحاسبة



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بصلاحيات مجلس الإدارة في مراقبة ومتابعة قيم المحاسبة، نرى أن أغلبية المستجوبين أي بنسبة 86.7% يرون أن من صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبة، في حين نرى أن نسبة 13.3% من المستجوبين يرون أن ليس من صلاحيات مجلس الإدارة مراقبة ومتابعة قيم المحاسبة، ومن خلال ما سبق نؤيد رأي الأغلبية أي من صلاحيات مجلس الإدارة متابعة ومراقبة قيم المحاسبة.

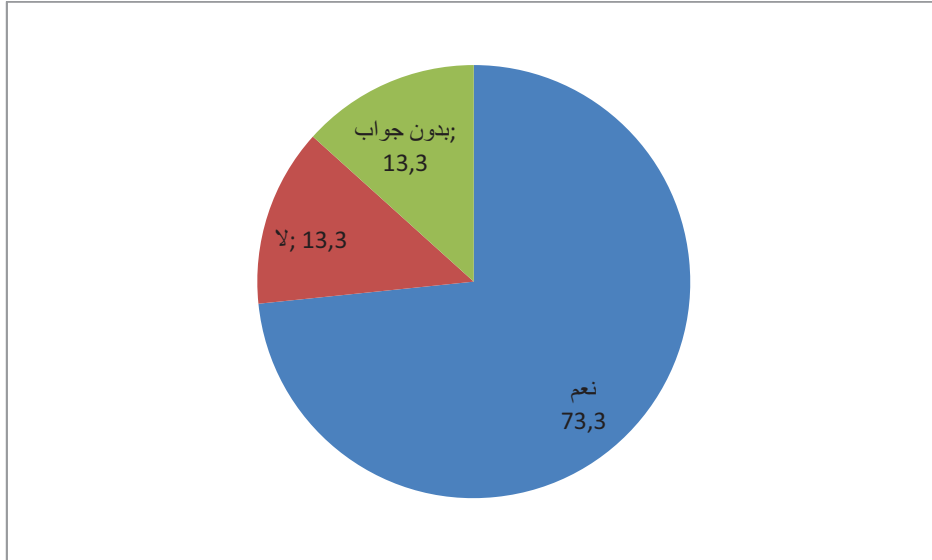
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عاشرا: الجدول رقم (10.3): رأي أفراد العينة في مجال الوظيفة المحاسبية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

النسبة	التكرار	البيان
73.3	11	نعم
13.3	2	لا
13.3	2	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (10.3): رأي أفراد العينة في مجال الوظيفة المحاسبية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بمجال الوظيفة المحاسبية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، وفي هذا السياق نرى أن أغلبية المستجوبين بنسبة 73.3% يرون أن مجال الوظيفة المحاسبية يسمح بدوره في إرساء مبادئ

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

حوكمة الشركات، ونسبة 13.3% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة ونحن نؤيد رأي الأغلبية و نرى أن مجال الوظيفة المحاسبية يسمح بدوره في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، لأن كل تحايل و تلاعب في التسجيلات المحاسبية إلا و تعلق بالوظيفة المحاسبية.

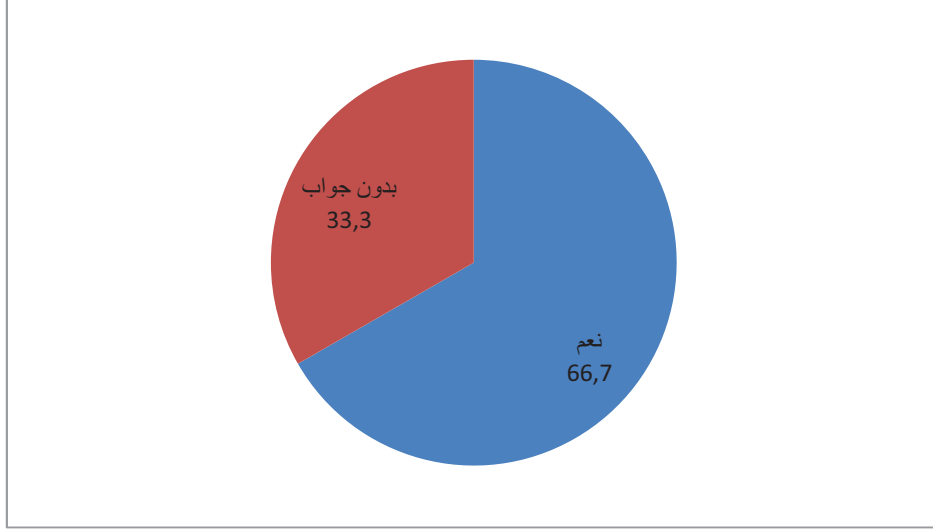
حادي عشر: الجدول رقم (11.3): رأي أفراد العينة بالمعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات:

النسبة %	التكرار	البيان
66.7	10	نعم
33.3	5	بدون جواب
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (11.3): رأي أفراد العينة بالمعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات وفي هذا السياق نرى أن أغلبية المستجوبين وبنسبة 66.7% يرون أن المعلومات المحاسبية والمالية هي محددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات في حين نرى أن نسبة 33.3% من المستجوبين امتنعوا عن الإجابة.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نقول بأن المعلومات المحاسبية والمالية محددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة و تقدير شفافتها و الإفصاح عنها .

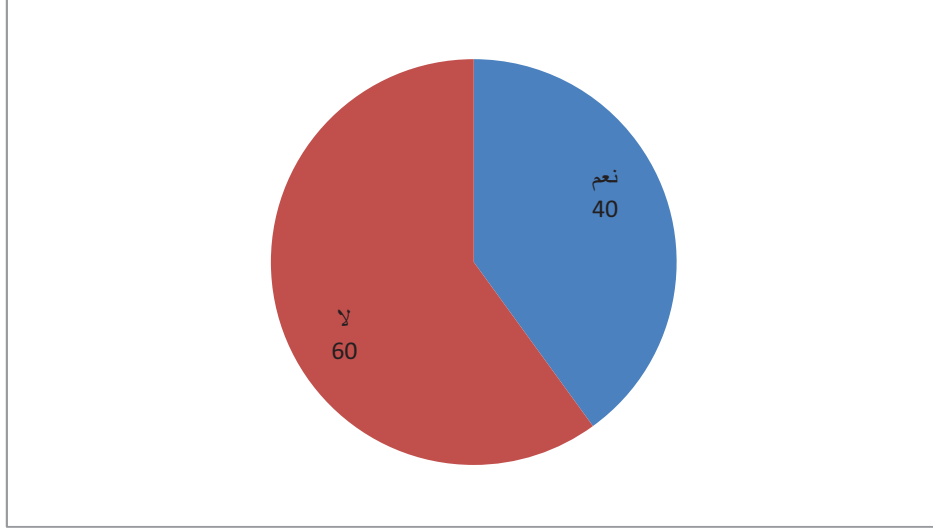
ثاني عشر: الجدول رقم (12.3): دعم أفراد العينة آراءهم فيما يخص السؤال السابق، الاقتراح الأول.

البيان	التكرار	النسبة
نعم	6	40
لا	9	60
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم(12.3):: دعم أفراد العينة آراءهم فيما يخص السؤال السابق، الاقتراح الأول



من خلال الدراسة والتحليل للاقتراح المتعلق بالسؤال السابق والمتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات لتحكم الإدارة في إعداد ونشر القوائم المالية، وفي هذا السياق نرى أن نسبة 40% من المستجوبين أجابوا بنعم، في حين 60% أي الأغلبية أجابوا بلا، ومن خلال هذا التحليل يمكن القول أن تحكم الإدارة في إعداد ونشر القوائم المالية ينجز عنه معلومات محاسبية ومالية تحدد درجة فعالية حوكمة الشركات ولو نسبياً.

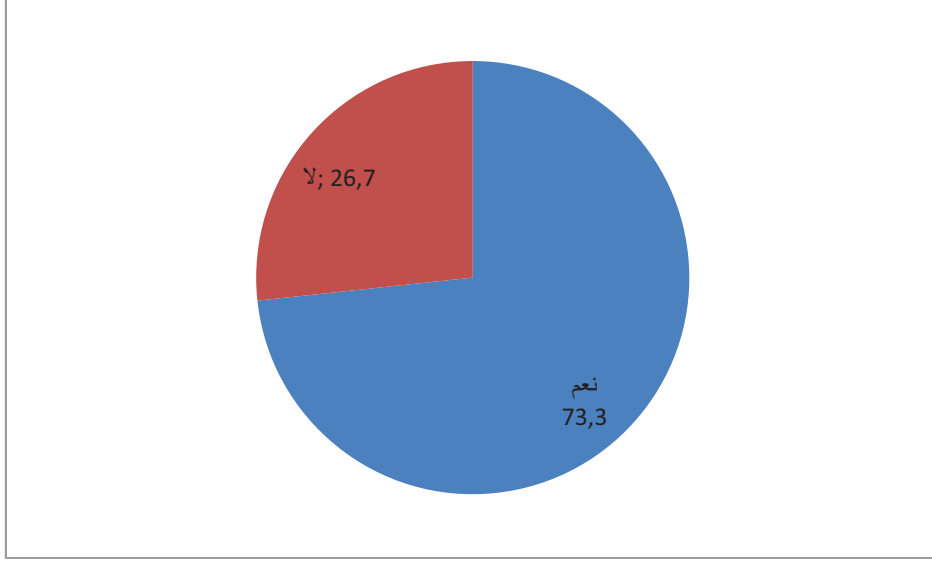
ثالث عشر: الجدول رقم(13.3):: دعم أفراد العينة آرائهم فيما يخص السؤال السابق، الاقتراح الثاني.

النسبة	التكرار	البيان
73.3	11	نعم
26.7	4	لا
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (13.3): دعم أفراد العينة آرائهم فيما يخص السؤال السابق، الاقتراح الثاني



من خلال الدراسة والتحليل للاقتراح الثاني والمتعلق بالسؤال السابق والمتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات لأهمية المعلومات والقوائم المالية بالنسبة للمساهمين وكل الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة، وفي هذا السياق نرى أن أغلبية المستجوبين أي بنسبة 73.3% يرون أن المعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات لأهمية المعلومات والقوائم المالية بالنسبة للمساهمين وكل الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة، في حين نرى أن نسبة 26.7% من المستجوبين أجابوا بلا، ونحن الباحثين نؤيد رأي الأغلبية ، ونرى أن المعلومات المحاسبية و المالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات ، حيث كلما كانت هذه المعلومات ذات شفافية و مصداقية كانت حوكمة الشركات فعالة والعكس.

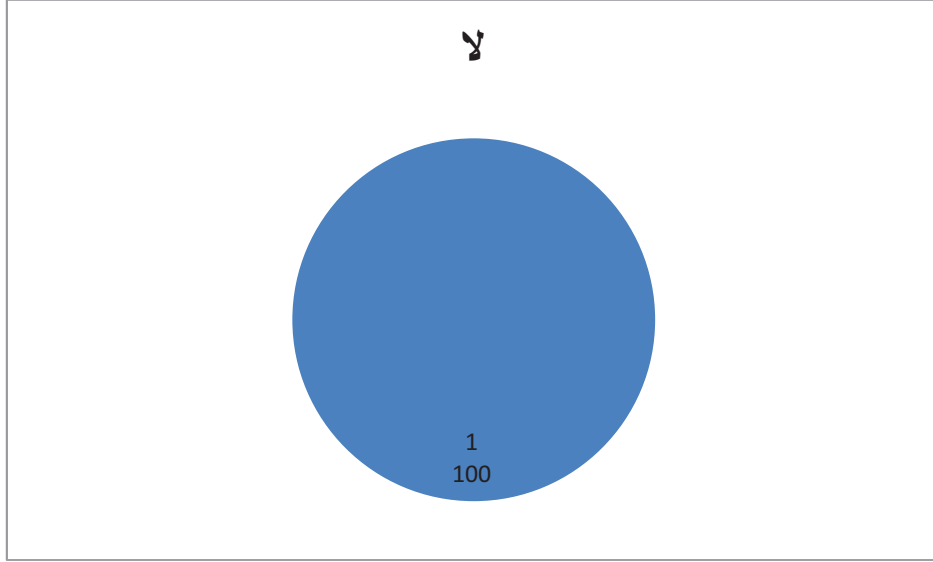
رابع عشر: الجدول رقم (14.3): دعم أفراد العينة آرائهم فيما يخص السؤال السابق، الإقتراح الثالث

البيان	التكرار	النسبة
لا	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (14.3): دعم أفراد العينة آرائهم فيما يخص السؤال السابق، الاقتراح الثالث



من خلال الدراسة والتحليل للاقتراح الثالث والمتعلق بالسؤال السابق والمتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات لتناظر المصالح بين مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات الخاصة بالقوائم المالية وفي هذا السياق نرى أن كل المستجوبين أجابوا بلا، أي لا علاقة بين المعلومات المحاسبية والمالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات وتناظر المصالح بين مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات الخاصة بالقوائم المالية، ونحن الباحثين نرى أن المعلومات المحاسبية و المالية كمحددات أساسية لدرجة فعالية حوكمة الشركات من خلال التأكد من شفافتها و مصداقيتها، فكلما كانت المعلومات المحاسبية و المالية ذات شفافية و مصداقية، إلا و كانت حوكمة الشركات ذات فعالية و العكس.

المطلب الرابع: دراسة طرق تقييم التثبيات، المخزونات وتصنيف الإيرادات.

أولاً: الجدول رقم (1.4): الطرق التي يستعملونها أفراد العينة في تقييم أصول وخصوم الشركة.

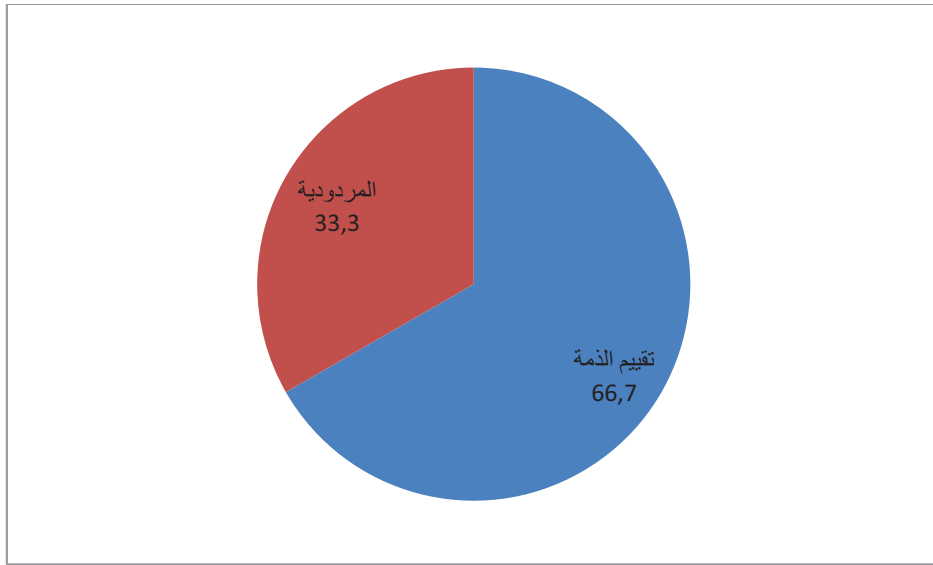
النسبة	التكرار	البيان
66.7	10	تقييم الذمة

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المردودية	5	33.3
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(1.4): الطرق التي يستعملونها أفراد العينة في تقييم أصول وخصوم الشركة



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بطرق تقييم أصول و خصوم الشركة نجد أن نسبة 66.7% اختاروا طريقة تقييم الذمة فنحن الباحثين لا نؤيدهم الرأي، و نرى أن الطريقة التي تعطي القيمة الحقيقية للشركة هي طريقة تقييم المر دودية ، ونفسر اختلاف هذه الطرق إما أنها تختلف من وحدة إلى أخرى داخل الشركة حسب النشاط أو هناك تلاعب وغش في التسجيلات المحاسبية أي ما يفسر بالمحاسبة الإبداعية.

ثانيا: الجدول رقم (2.4): قاعدة حساب الاهتلاك للأصول غير الجارية في شركة صيدال.

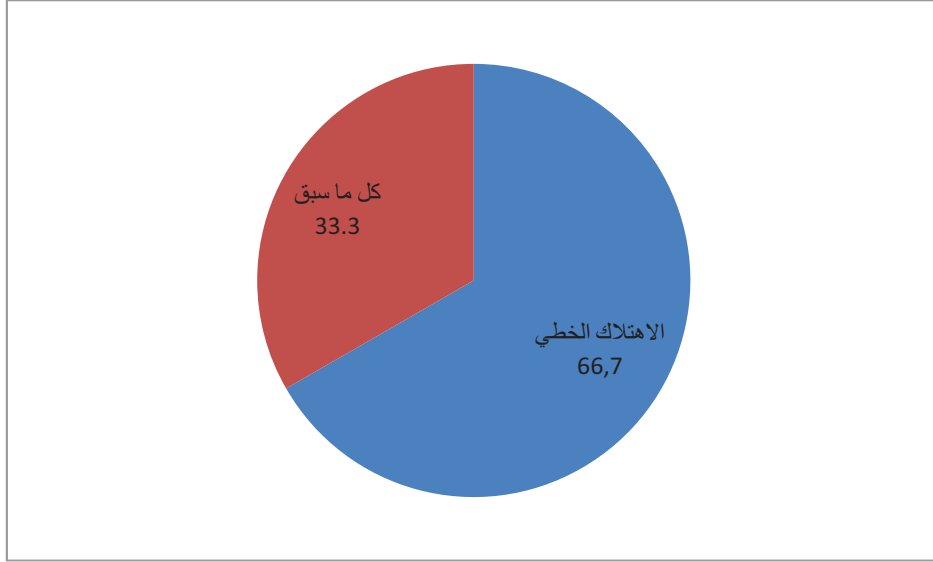
النسبة	التكرار	البيان
--------	---------	--------

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاهتلاك الخطي	10	66.7
كل ما سبق	5	33.3
المجموع	15	100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (2.4): قاعدة حساب الاهتلاك للأصول غير الجارية في شركة صيدال



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بطرق حساب الاهتلاك للأصول غير الجارية في الشركة، نرى أن نسبة 66.7% من المستجوبين يعتمدون على الاهتلاك الخطي، في حين نسبة 33.3% من المستجوبين يعتمدون على الطرق الأربعة وفي هذا الصدد يمكن أن نفسر اختلاف الأصول غير الجارية من وحدة إلى أخرى أو هناك غش وتلاعب في البيانات المحاسبية أي هناك محاسبة إبداعية.

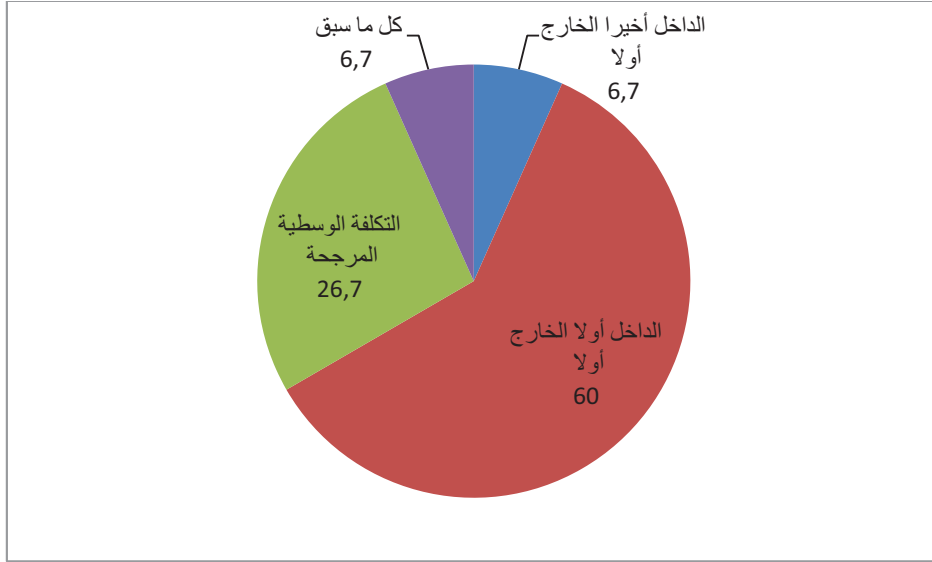
الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثالثا: الجدول رقم (3.4): دراسة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات في شركة صيدال.

النسبة	التكرار	البيان
6.7	1	الداخل أخيرا الخارج أولا
60	9	الداخل أولا الخارج أولا
26.7	4	التكلفة الوسطية المرجحة
6.7	1	كل ما سبق
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(3.4): دراسة الطرق المستخدمة لتقييم المخزونات في شركة صيدال



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بطرق تقييم المخزونات في الشركة نجد نسبة 6.7% من المستجوبين يستعملون lifo، ونسبة 60% من المستجوبين يستعملون fifo ونسبة 26.7% من المستجوبين يستعملون PMC في حين نسبة 6.7% من المستجوبين يستعملون كل ما سبق.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

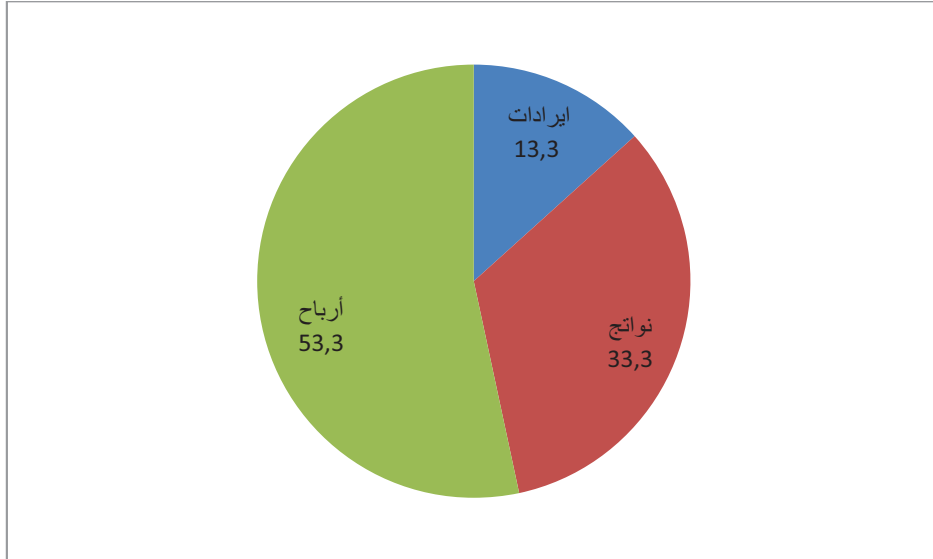
ونحن الباحثين يمكن أن نفسر هذا الاختلاف في التقييم داخل نفس الشركة إلى اختلاف تاريخ انتهاء الصلاحية من مخزون إلى آخر، أو هناك غش أو تحايل في التسجيلات المحاسبية.

رابعا: الجدول رقم (4.4): آراء أفراد العينة في تصنيف الأصول المهتلكة في نهاية المدة

النسبة	التكرار	البيان
13.3	2	إيرادات
33.3	5	نواتج
53.3	8	أرباح
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (4.4): آراء أفراد العينة في تصنيف الأصول المهتلكة في نهاية المدة



الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بتصنيف الأصول المهلكة في نهاية المدة، نجد أن نسبة 13.3% من المستجوبين يصنفونها ضمن الإيرادات، نسبة 53.3% يصنفونها أرباح، ونحن الباحثين نؤيد رأي الأغلبية ونفسر الاختلاف التصنيف رغم أنهم ينتمون إلى نفس الشركة إلى التلاعب المحاسبي.

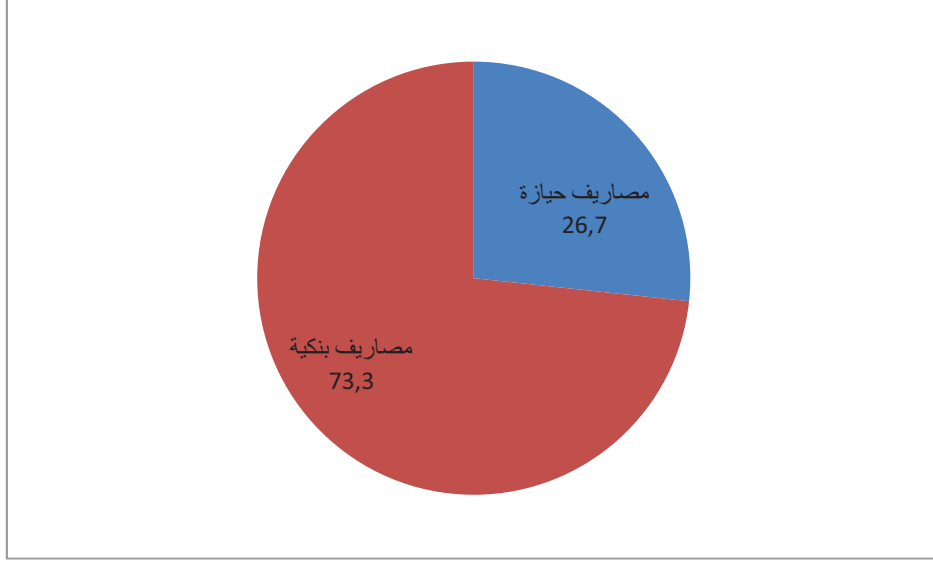
خامسا الجدول رقم (5.4): آراء أفراد العينة في تكاليف الاقتراض الخاصة بتمويل عملية أصل.

النسبة	التكرار	البيان
26.7	4	مصاريف حيازة
73.3	11	مصاريف بنكية
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (5.4): آراء أفراد العينة في تكاليف الاقتراض الخاصة بتمويل عملية أصل

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



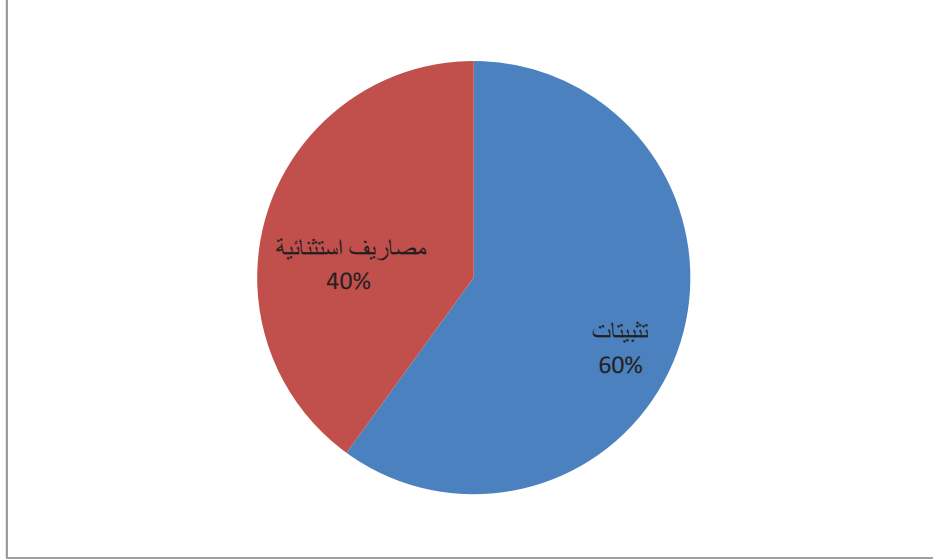
من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بتصنيف تكاليف الاقتراض الخاصة بتمويل عملية حياة أصل، وفي هذا الصدد نجد نسبة 26.7% من المستجوبين يعتبرونها مصاريف حياة، في حين الأغلبية من المستجوبين وبنسبة 73.3% يعتبرونها مصاريف بنكية، ونحن الباحثين نؤيد رأي الأغلبية ونفسر هذا الاختلاف في التصنيف إلى وجود تحايل وتلاعب بعض المحاسبين داخل الشركة.

سادسا: الجدول رقم (6.4): آراء أفراد العينة في معالجة مصاريف البحث والتطور.

النسبة	التكرار	البيان
60	9	تثبيتات
40	6	مصاريف استثنائية
100	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (6.4): آراء أفراد العينة في معالجة مصاريف البحث والتطوير



من خلال الدراسة والتحليل للسؤال المتعلق بكيفية معالجة مصاريف البحث والتطوير، وفي هذا السياق نرى أن نسبة 60% من المستجوبين يصنفونها ضمن التثبيتات، في حين نسبة 40% من المستجوبين يصنفونها إلى مصاريف استثنائية، ونحن الباحثين نعالج مصاريف البحث والتطوير بفرصتها عن بعضها، حيث مصاريف البحث إذا توصلنا إلى زيادة للتثبيتات تصنف ضمن التثبيتات، و إذا لم نتوصل إلى زيادة التثبيتات نسجلها في مصاريف عادية حسب طبيعتها، في حين مصاريف التطوير نقوم من خلالها بتطوير تثبيت ما وبالتالي تسجل في التثبيتات، ومن خلال التحليل نستنتج أن المستجوبين اختلفوا في التصنيف وهذا راجع ربما إلى أخطاء محاسبية أو غش وتحايل محاسبي.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانيا: وظائف مجمع صيدال .

يتمتع مجمع صيدال بوظائف عديدة تساعده على التكامل و التنسيق بين نشاطات مختلف فروعته و وحداته.

1- وظيفة البيع.

2- وظيفة الإنتاج.

3- وظيفة التسويق .

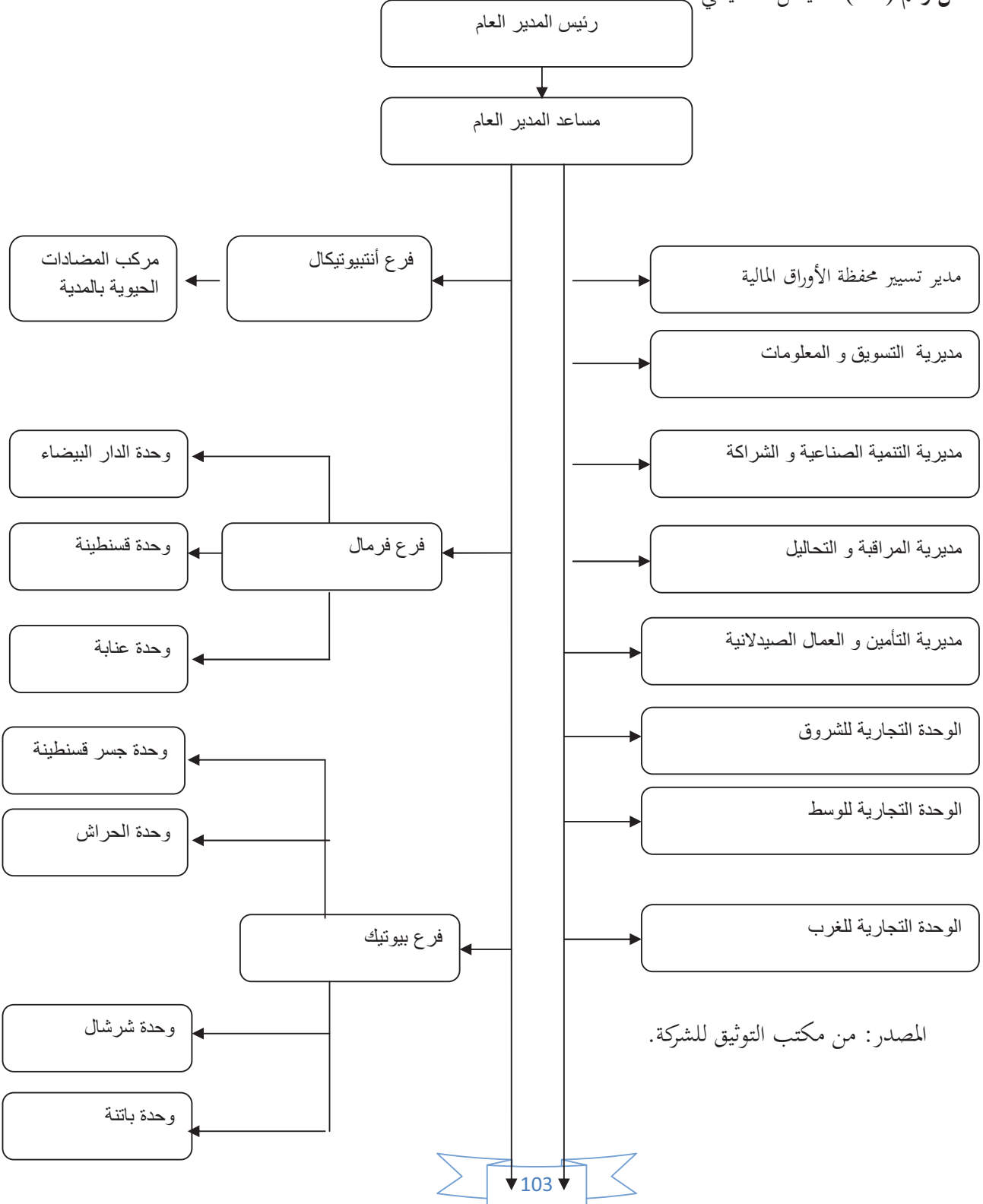
4- وظيفة البحث و التطوير.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: تنظيم مجمع مجمع صيدال و فروعها.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي



الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانيا: فروع مجمع صيدال و وحداته.

1/- فرع فرمال: يتواجد فرع فرمال بالقرب من المطار الدولي في المنطقة الصناعية لواد السمار الدار البيضاء

الجزائر، تم تأسيسه بتاريخ 02 فيفري 1988 حيث بلغ رأس ماله 800 مليون دج ملكية مجمع صيدال

100% ويتكون من ثلاث وحدات إنتاجية وهي:

– وحدة الدار البيضاء: تعتبر هذه الوحدة من أقدم وحدات المجمع فهي موجودة بنفس المقر الذي يقع فيه

فرمال، و يعود تاريخ نشأة هذه الوحدة إلى سنة 1958م، حيث كانت نتيجة المخبر الفرنسي الذي ينتج بعض

المواد الصيدلانية، كما تخصص هذه الوحدة في إنتاج الكبسولات، محاليل، حبوب، مراهم، معجون الأسنان

كما أنها تتكون من عدة ورشات منها ورشة إنتاج الشراب، ورشة إنتاج الأدوية الجافة، ورشة لإنتاج الأدوية

العجائنية، بالإضافة إلى أن المصنع مجهز بمخبر المراقبة النوعية و مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية ومكرر بيولوجي .

– وحدة قسنطينة: تشمل هذه الوحدة على ثلاث خطوط إنتاج و هي المحاليل، الشراب و أقراص، كما تتم

مراقبة جودة الإنتاج في عين المكان و ذلك بمختبر تابع للوحدة و هو مختبر معتمد و مصادق عليه من قبل المختبر

الوطني لمراقبة الأدوية، حيث يقوم حاليا بتحاليل مختلفة و لفائدة الغير لتعزيز المر دودية.

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

– وحدة عناية: هذه الوحدة مكلفة حالياً بإنتاج المواد الجافة أقراص و كبسولات، و تتكون من ورشة واحدة.

2/– فرع أنتيبوتيكال: يقع هذا الفرع في المدينة حيث بلغ رأس ماله 1.187.500.000 دج و هو متخصص

في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية و غير البنسيلينية، حيث تعتمد على أوضاع التخمر و ذلك لصناعة الموارد

الأساسية الفعالة كالمواد الأولية لصنع المستحضرات الدوائية الجاهزة.

3/– فرع بيوتيك: بلغ رأس ماله 800 مليون دج و يتكون من ثلاث و وحدات إنتاجية و هي:

– وحدة جسر قسنطينة

– وحدة الحراش

– وحدة شرشال

ثالثاً: مديريات مجمع صيدال

1/– مديرية التسويق و المعلومات الطبية

2/– مديرية تسيير محفظة الأوراق المالية

3/– مديرية التنمية الصناعية و الشراكة

4/– مديرية التأمين و الأعمال الصيدلية

5/– مديرية المراقبة و التحليل

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

رابعاً: الوحدات التجارية.

1- الوحدة التجارية المركزية .

2- الوحدة التجارية للشرق (باتنة).

3- الوحدة التجارية للغرب (وهران).

خامساً: مركز البحوث و التطوير.

يتواجد بالحراش يتمتع بمهام عدة و هي :

1- إتباع البحوث الأساسية في العلوم الاقتصادية.

2- الاجتماع التقني مع وحدات الإنتاج.

3- تحقيق مشاريع البحوث في الأدوية و تطوير التقنيات الصيدلانية .

4- مراقبة الجودة و نوعية المنتجات.

5- تطوير قطاعات البحوث بهدف إفادة المجمع .

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الرابع: الشراكة الاقتصادية لمجمع صيدال

نظرا للقيام ببرنامج التنمية الصناعية و تطويره في المجمع و الذي أنجز بإبرام عدة عقود شراكة مع أكبر شركات صيدلانية معروفة عالميا، بالإضافة إلى العديد من الاتفاقيات الدولية، و بما أن الشراكة الاقتصادية قائمة على أساس إستراتيجية التنمية لهذا المجمع، فإن هذه الاتفاقيات للشراكة ساعدت صيدال على إيجاد آفاق أوسع و إمكانيات أكبر في التكنولوجيا و الدخول إلى الأسواق الجهوية و العالمية للوصول أخيرا إلى توسيع تشكيلة منتجاتها و تلبية رغبات زبائنها.

نذكر أكبر الشركات الاقتصادية لمجمع صيدال:

1- pfizer-saidal صيدال فايزر (و.م.أ)

2- saidal-avenis (فرنسا)

3- saidal-gpe المجمع الصيدلاني الأوروبي .

4- novo mordisk, pierre fabte - saidal الدانمارك - فرنسا

الفصل الثالث: طرق و أساليب الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا له و سبق ذكره في هذا الفصل يمكن القول أن للمحاسبة الإبداعية عدة أساليب للكشف عنها

و محاربتها و من بين فئات و أساليب الكشف عنها و محاربتها لجان المراجعة و مجلس معايير المحاسبة الدولية

ولكي لا تكون محاسبة ابداعية و بدون اللجوء الى الكشف عنها و محاربتها يمكن لنا تفاديها من خلال تفعيل نظام حوكمة الشركات في الشركات الجزائرية.

و من خلال الدراسة الميدانية وجدنا أن مبادئ حوكمة الشركات تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية و لكن بصفة

نسبية في شركة صيدال و نفسر هذا ربما راجع الى ضعف البيئة التشريعية و التنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر.

خاتمة

عامة

قد أدت الأزمة المالية بكثير من الشركات إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة، و يرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد نظام أخلاقي جيد نقوم بعمله فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لشركات الأعمال، و من ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها، في حين هناك احتمال وجود أخطاء ستندات و السجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدأ من إثبات العمليات و انتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية، حيث تنتقل البيانات بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل والتحويل و التزويد و إعداد ميزان المراجعة و إجراء التسويات الجردية و عرض النتائج في القوائم المالية النهائية إلا أن هذه الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية أو ما تعرف بالمحاسبة الإبداعية. و نظرا للأهمية البالغة للمعلومات المحاسبية و المالية وعدد مستخدميها المتزايد و الدور الذي تلعبه في اتخاذ القرار السليم وحب على كل شركة تبني نظام حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكننا الإجابة على بعض التساؤلات الفرعية السابقة و ذلك باختبار الفرضيات السالفة الذكر كما يلي:

الفرضية الأولى: صحيحة، فمن خلال الدراسة وجدنا أن من الأسباب الرئيسية التي ساعدت على ظهور حوكمة الشركات تعارض المصالح بين الأصيل و الوكيل (نظرية الوكالة)، مما دفع بالشركات الى تبني نظام حوكمة الشركات لضمان حقوق أصحاب المصالح.

الفرضية الثانية: صحيحة، فمن خلال الدراسة استنتجنا أن مجلس الإدارة من مسؤوليته مراقبة و متابعة النظم الملائمة للمراقبة الداخلية في الشركة، وذلك من أجل ضمان حقوق الأشخاص الذين لهم علاقة بالشركة .

الفرضية الثالثة: صحيحة، فمن خلال بحثنا استنتجنا أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، يقوم ب اختيار الطرق و السياسات المحاسبية المتاحة بهدف الغش و التلاعب في القوائم المالية، مما يضلل الأشخاص الذين لهم علاقة بالشركة، فتبقى المحاسبة الإبداعية ممارسات تنحصر في إطار المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية فهي قانونية.

الفرضية الرابعة: خاطئة، لأن من خلال الدراسة استنتجنا أن شركة صيدال تمارس بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولكن بنسب قليلة و من هنا يمكننا القول أن حوكمة الشركات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكن بصفة نسبية في شركة صيدال.

2 - النتائج المتوصل إليها:

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

- حوكمة الشركات نظام تعتمد الشركات من أجل ضمان الإدارة السليمة لأصولها و مواردها والمحافظة على حقوق كل من لهم علاقة معها، وذلك من خلال اعطاء مجلس الإدارة مسؤوليات و صلاحيات تساعد في المحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

- المحاسبة الإبداعية قانونية لأنها تنحصر في إطار المعايير و المبادئ المحاسبية الدولية، يقوم بها بعض المحاسبين المتمرسين من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة بهذه المعايير، وذلك بناء على طلب أو رغبة إدارة الشركة
- خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية تكمن في تضليل قارئى القوائم و التقارير المالية، عن اتخاذهم لبعض القرارات كاستثمار أو تكوين أي علاقة مع الشركة، أو الإخلال بموازنة الدولة من خلال التهرب الضريبي.
- مبادئ حوكمة الشركات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بصفة نسبية في شركة صيدال و هذا ربما راجع الى ضعف البيئة التنظيمية و التشريعية لحوكمة الشركات في الجزائر.

3- الاقتراحات و التوصيات:

انطلاقا من النتائج يمكن تقديم جملة من التوصيات و الاقتراحات نلخصها فيما يلي:

- ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات و تفعيله في كل الشركات الجزائرية.
- إعطاء كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات حقه.
- سعي المحاسبين إلى التخلي عن الممارسات اللا أخلاقية في التسجيلات المحاسبية .
- تفعيل و تطوير دور المراجع الخارجي في الكشف عن الغش و الأخطاء المحاسبية .
- التزام المسيرين (الإدارة) بالأخلاق، و الابتعاد عن كل ما يؤدي إلى التضليل و نكح حقوق الغير .

4- أفاق الدراسة:

ورغبة منا في إثراء هذا البحث نقترح المواضيع التالية:

- دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية .

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ/- الكتب:

- 1/- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية مصر، 2007.
- 2/- جمعية خبراء، حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية، أعمال المؤتمرات، جمهورية مصر، 2007.
- 3/- محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات و دور أعضاء مجالس الإدارة و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 4/- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية والأمريكية الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، الجزء الرابع، 2009.
- 5/- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع عام و خاص و مصارف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، السكندرية، مصر، 2007.
- 6/- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر، 2011.
- 7/- يحي محمد أبو طالب، المحاسبة الدولية وفقا لأحداث إصدار معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

ب: المذكرات:

8- / حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية IAS/IFRS كإطار

لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.

9- / حسين عبد الجليل آل غزوي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدنمرك، 2010.

10- / رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2010.

11- / ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، محاسبة و تمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

12- / عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2010.

ج: الملتقيات:

12- / عمورة جمال، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، الملتقى الدولي، دور و أهمية الإبداع المحاسبي و المالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المالية و المحاسبية، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011.

13- / علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، لمحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارستها و نتائجها، منتدى المحاسبين السعوديين، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة.

د: المجالات:

14/- حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي

الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم

الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

15/- عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، مجلة جامعة الملك عبد

العزیز، المجلد 22، العدد الأول، المملكة العربية السعودية، 2008.

ه: مواقع الانترنت :

16/- c:// usecr/desktop/application/disk.exe.consultation, 18/03/2013 h: 16:39.

17/- www.aazs.net/t5029-topic, consultation, 22/02/2013, h: 16:17.

18/- www.univ-ecosetif.com/seminars/.../2,consultation, 02/03/2013 h:12:34

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية :

19/ - Brahim lakhlef, la bonne gouvernance-croissance et d'développement, Alger, ed dar alkhalidounia, 2006.

20/- dictionnaire des sciences économique et spéciales harchette livre 2002, paris .

