

## الاتجاهات الحديثة للمحاسبة – مقاربات علمية وعملية

### Modern trends of accounting - scientific and practical approaches

محمد عبادي

جامعة برج بوعريريج

Abadi\_mohamed3@yahoo.fr

#### ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف بحوكمة الشركات وأهميتها وأهدافها، كما تسعى الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة في استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية والتي تؤثر على أرقام القوائم المالية للشركة وتظهرها بصورة خلاف الواقع الفعلي مما يضلل مستخدمي هذه القوائم.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المحاسبة الإبداعية، كفاءة الشركات، الموثوقية

#### Abstract:

The study aims to identify the important methods used in creative accounting and management motivation in using these methods and their impact on the reliability of accounting data, and to identify the role of governance in reducing the practice of creative accounting, which affect the figures of the company's financial statements and show them Contrary to the actual reality, which misleads the users of these lists.

**Keywords:** Corporate Governance, Creative Accounting, Corporate Efficiency, Reliability.

## تمهيد:

أصبحت الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية والحكومات ، إذ ظهر مصطلح حوكمة الشركات منذ الثمانينات كنتيجة للمنافسة الحادة التي تعرضت لها العديد من الشركات الأمريكية من مثيلتها اليابانية، ونتيجة لإفلاس الشركات العالمية الكبرى في العقد الأول من القرن الحادي والعشرون الميلادي بسبب الأزمة العالمية التي واجهها الاقتصاد العالمي الأمر الذي أدى إلى البحث عن مفهوم ينظم علاقة قانونية وشرعية بين إدارة الشركة والأطراف المتعاملة معها لتجنب الصراعات بين هذه الأطراف ، كما أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، نظرا للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء الكثير من الإدارات إلى تحميل البيانات المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي، وعليه تلجأ تلك الإدارات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد المالية المنشورة مما يؤثر سلبا على مصداقية البيانات.

وبناء على ماسبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالتالي:

### كيف تساهم حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي سوف نتطرق للمحاور التالية:

#### أولا : مفاهيم ذات الصلة بحوكمة الشركات .

- نشأة حوكمة الشركات.
- تعريف حوكمة الشركات.
- أهمية حوكمة الشركات.
- أهداف حوكمة الشركات.

#### ثانيا: مفاهيم ذات صلة بالمحاسبة الإبداعية.

- مفهوم المحاسبة الإبداعية.
- مجالات المحاسبة الإبداعية.
- دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: أثر حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أولا: مفاهيم ذات الصلة بحوكمة الشركات

تعاضم الاهى تمام. بمفهوم حوكمة الشركات خلال السنوات الماضية، وذلك لما لهو من تأثير على العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، حيث تهدف إلى تحقيق مصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل، بما يعمل على ضمان سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة.

### 1.1. نشأة حوكمة الشركات:

لقد تعاضمت في الآونة الأخيرة أهمية الحوكمة بشكل كبير لتحقيق التنمية و تعزيز الرفاهية الاقتصادية للدول، و لعل أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الحوكمة ما يلي:<sup>1</sup>

✓ انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997 م ، مما جعل العالم ينظر نظرة جديدة إلى موضوع الحوكمة ، والأزمة هذه يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات و التشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي تميز بعدم معرفة المساهمين بهذه الأمور و إخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة ؛

✓ تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى الشركات الأمريكية مثل شركتي أنرون و ورلدكوم عام 2001 م وما شهدته الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية خلال عام 2002 م وغيرها، مما أدى للحديث عن حوكمة الشركات، حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجع المحاسبية، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية تصدر مجموعة من الإرشادات و القواعد في شأن حوكمة منشآت الأعمال بشكل عام؛

✓ ممارسات الشركات متعددة الجنسيات في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية، فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسية فإن هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم من خلال ممارساتها الاحتكارية، وهذا زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات؛

✓ ضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة، وهذا طبعا بالنسبة للديمقراطيات الناشئة. وبناء على ما تقدم نلاحظ أن مفهوم الحوكمة هو مفهوم حديث التطبيق قدم الجذور والمنطلقات، ساهمت عدة عوامل في نشوء فكرته وتطورها مما جعله وليد الحاجة وضرو ري التطبيق من طرف منشآت الأعمال سعيا منها للوصول لأداء فعال وكفاء.

### 2.1. مفهوم حوكمة الشركات:

تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم، وكذا لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات،

يعتبر مصطلح الحوكمة من المصطلحات التي انتشرت على المستوى الدولي والإقليمي، حيث يشير إلى الترجمة العربية للأصل الإنجليزي *governance*، أما مصطلح حوكمة الشركات فهو ترجمة للأصل الإنجليزي *corporate governance*، حيث تم التوصل إلى هذه الترجمة بعد العديد من المحاولات والمشاورات بين خبراء اللغة العربية. بمجمع اللغة العربية من جهة، والخبراء الاقتصاديين والقانونيين من جهة أخرى، وقد برزت ترجمات أخرى لنفس المصطلح، مثل الإدارة الرشيدة، الإدارة الجيدة، الضبط المؤسسي، التحكم المؤسسي، الحاكمة المؤسسية وغيرها من المصطلحات، إلا أن أكثرها شيوعا وتداولاً من طرف الباحثين والكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات. ويتضمن مصطلح الحوكمة العديد من الجوانب منها:

✓ الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

✓ الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

✓ الاحتكام: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

✓ التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.<sup>2</sup>

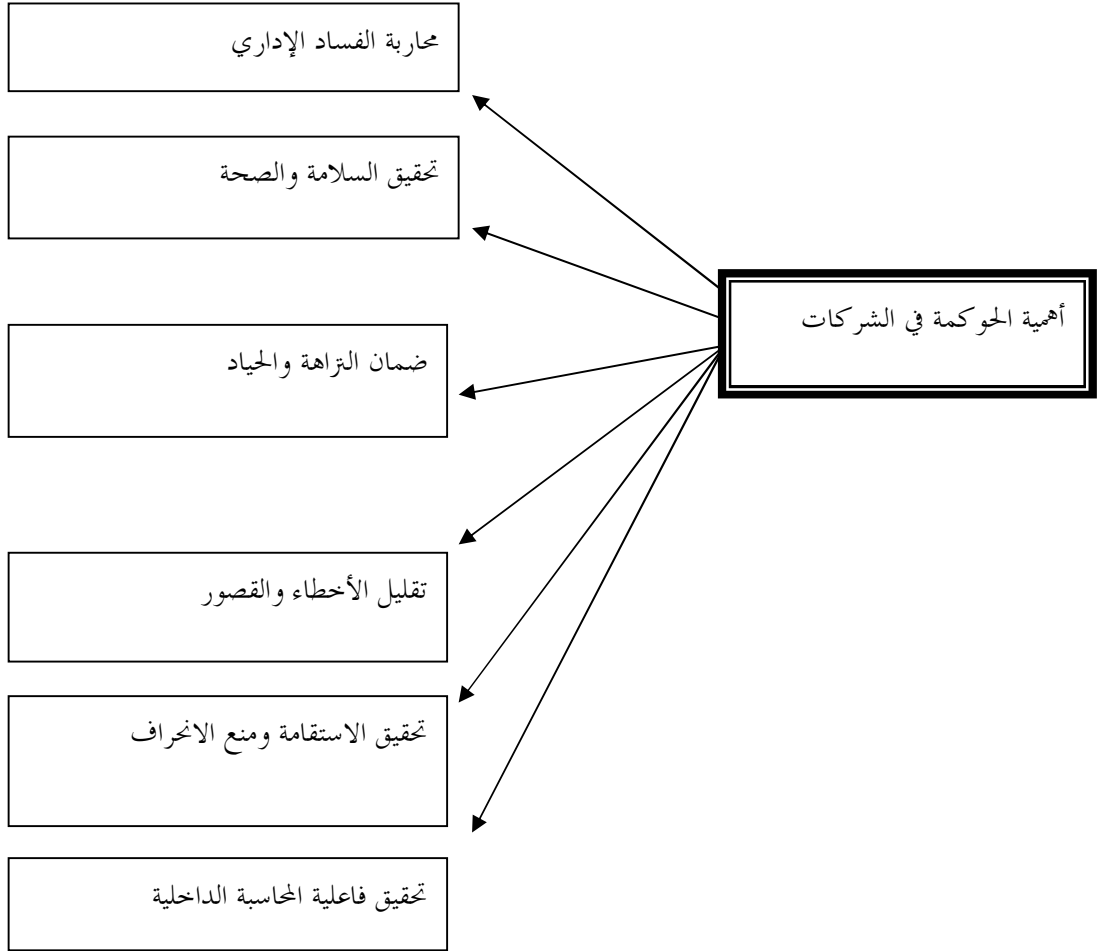
هناك من يعتبر حوكمة الشركات على أنها "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي يتم عن طريقه إدارة الشركة والرقابة عليها من أجل تحقيق أهدافها والالتزام بمعايير النزاهة والشفافية".

أو هي "مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم".<sup>3</sup>

### 3.1. أهمية حوكمة الشركات

تعلب الحوكمة دورا هاما في المؤسسات فهي تعمل على تطوير الإنتاج ومنع الفساد، وتؤدي إلى ازدهار الأعمال وتنمية المكتسبات، وبالتالي هي لها أثر كبير في تعزيز القدرات التنافسية داخل مختلف الكيانات والمنظمات. ونلخص أهمية تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات فيما يلي:<sup>4</sup>

#### 1. أهمية تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخيزري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص58.

#### 4.1. أهداف حوكمة الشركات:

سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدول إلى تطبيق حوكمة الشركات ووضع التشريعات المختلفة اللازمة لها لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدوافع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- ✓ تحسين الأداء المالي للشركة وتعظيم القيمة الاسمية لأسهمها، وتدعيم تنافسية الشركة في الأسواق العالمية خاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، والسعي لزيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية،
- ✓ تدعيم دور لجان التدقيق في ممارسة وظيفة الرقابة على الأداء الإداري والمالي لمختلف أنشطة الشركة.<sup>5</sup>

✓ الحد من مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناسق الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين،

✓ تقليل المخاطر المالية والاستثمارية،

✓ تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز العدالة والشفافية وإعطاء الحق لأصحاب المصالح في محاسبة ومساءلة الإدارة ورفع درجة ثقتهم بها،<sup>6</sup>

✓ توفير إطار يساعد على اختيار الطرق التي تسعى لزيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية، وتحقيق التكامل بين أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف وكذا تشجيع الشركات على الاستخدام الأمثل لمواردها باستخدام مختلف الطرق الكفؤة والفعالة.<sup>7</sup>

ثانيا: مفاهيم ذات صلة بالحاسبة الإبداعية:

الحاسبة الإبداعية هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار الشركة بالشكل الذي يتلاءم ورغبات الإدارة حتى وإن كان ذلك ضمن ماتسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك.

## 1.2. مفهوم الحاسبة الإبداعية:

تسمى إجراءات التلاعب بالأرباح بالحاسبة الإبداعية *Creative Accounting* وأيضا إدارة الأرباح *Earnings Management*، الهندسة المالية *Financial Engineering*، تلطيف الدخل *Earnings Smoothing*، الحاسبة التحميلية *Cosmetic Accounting* وكل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات، و التلاعب بالتقارير والقوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية باستغلال تعدد وبدائل السياسات المحاسبية لتحقيق منافع شخصية للإدارة تستفيد منها وليس لخدمة المستفيدين الآخرين من القوائم المالية<sup>8</sup>.

وهناك عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية نذكر منها مايلي:

- تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح أو تلطيف صورة الدخل".
  - وعرفت المحاسبة الإبداعية من منظور لا أخلاقي في العمل المحاسبي وهو أنها "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".<sup>9</sup>
- وعليه من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي إجراءات أو خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية.

## 2.2. مجالات المحاسبة الإبداعية :

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون، في كثير من الأحيان، متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات.

ويمكن تعريف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:<sup>10</sup>

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

المثال:

أ - مصاريف الاهتلاك عند التملك.

ب - الاعتراف المبكر بالإيراد.

ج - تقليل المصاريف مستحقة الدفع.

د - تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.

هـ - تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

● **قائمة المركز المالي :** وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات،

منها على سبيل المثال:

أ - تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.

ب - التضخيم في حسابات الأصول المدنية.

ج - تقليل الالتزامات.

د - تضخيم الممتلكات والمعدات.

هـ - تضخيم المستحقات الاختيارية.

و - زيادة الاحتياطات.

ز - التلاعب في مخصصات الديون.

ح - التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

• مجالات أخرى:

أ - سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.

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

ج. طرائق المحاسبة الإبداعية: بناء على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول: تلاعب محاسبي، والثاني: تلاعب غير محاسبي.

3.2. دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي:<sup>11</sup>

- ✓ التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.
- ✓ التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- ✓ زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- ✓ لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- ✓ تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- ✓ لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

4.2. الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/أو إهمال بعض منها أو جميعها. هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا أثّرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي:<sup>12</sup>



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

ثالثا: أثر حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أصبحت هنالك حاجة ضرورية إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق عليها بمفهوم حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE التي تدفع إلى الحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية وما تنشأ عنها من أضرار نتيجة لعدم وجود الشفافية التي ترفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلي.

### 1.3. دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

تسعى الشركات إلى تحقيق أهدافها ورفع مستوى الأداء وتحقيق طموح مجالس إدارتها وإرضاء المساهمين مع الاحتفاظ بعلاقات جيدة في إطار آليات الحوكمة لتجنب الأزمات المالية ومن ثم المساهمة في التنمية الاقتصادية، وقد أيد ذلك دراسة مخلوف حيث توصل إلى نتيجة إن تطبيق مبادئ الحوكمة والإفصاح والشفافية يجنب منظمات الأعمال الأزمات المالية وإصدار قوائم مالية تعبر عن الواقع

الفعلي، وتعتبر هذه القوائم الفعلية دليل على عدم إدارة الأرباح مما يجعلها محل ثقة للمستخدمين حيث أكد ذلك كل من بافتير و Hutchinson and et. al في النتائج التي توصلوا إلى إن تطبيق متطلبات حوكمة الشركات يجد من ممارسة إدارة الأرباح. كما أظهرت نتائج إحدى الدراسات إن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد واهتار الشركات هو ضعف الحاكمية فيها، كما أثبتت دراسة سليمان إن إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات يرفع من مستويات الأداء للشركات وما يلي ذلك من دفع عملية التنمية والتقدم الاقتصادي.

توصلت إحدى الدراسات إلى أن الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات تضمن سلامة وكفاءة العمل، كما وإن فعالية الحوكمة لها اثر عميق على الأداء الجيد للعمل وأكدت ذلك دراسة حداد، والتي أظهرت نتائجها إلى إن الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بصورة جيدة على أداء الوحدات الاقتصادية والمالية والنقدية، وبينت نتائج دراسة الأسطل إن الإدارة العليا ومتخذي القرارات لديهم وعي وإدراك بتطبيق آليات الحوكمة نتيجة للريغبة في تحسين إدارة وقياس أداء الشركات لتحقيق ما خطط له من أهداف كما إن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على تطوير الفكر والتطبيق المحاسبي نحو الممارسات الأفضل كما إنها تقوي الشركات وتحسن أدائها وتزيد من قيمتها وتعزز قدرتها التنافسية، مما يجعل هذه الشركات تساهم بفعالية في التنمية الاقتصادية.

تحتاج الشركة إلى حوكمة فعالة لتقليل احتمالات المحاسبة الإبداعية خاصة الاحتيال (Jones, 2011) إن خصائص حوكمة الشركات تلعب دورا حيويا في الحد من ممارسة إدارة الأرباح وعلى الرغم من نقص معايير المحاسبة ومحدودية الاستقلال في المراجعة والتي تؤدي إلى عدم انتهاء المحاسبة الإبداعية إلا أن نظام المحاسبة الحالي وحوكمة الشركات تحد من نطاقها في العديد من الجوانب.

بعد حدوث الازهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والازهيارات المالية التي حدثت في العديد من أسواق العالم، بالإضافة إلى انفتاح وعولمة أسواق المال العالمية والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم هذه الشركات أصبحت هنالك حاجة ضرورية إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق عليها بمفهوم حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE التي تدفع إلى الحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية وما تنشأ عنها من أضرار نتيجة لعدم وجود الشفافية التي ترفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية .<sup>13</sup>

### 2.3. دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن تشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن

للقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة، إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل بينها تفاعلا إيجابيا، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصلح، كما تعد ضرورية أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.<sup>14</sup>

## خلاصة:

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

## النتائج:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية حيث تظهرها بصورة غير حقيقية بهدف تحقيق رغبات الإدارة وليس مصلحة المستفيدين منها .
- ✓ هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة من خلالها التأثير على القوائم المالية الصادرة عنها مما يضعف من مصداقيتها ومنها أساليب التلاعب في الإيرادات، المصروفات، الموجودات، المطلوبات وقائمة التدفقات النقدية.
- ✓ توجد وسائل عديدة لكشف أساليب التلاعب أو الحد منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية وحوكمة الشركات لما لهذه الأجهزة من خبرة في مواجهة ممارسات الإدارة في التلاعب في القوائم المالية.
- ✓ وجود دور مهم ومؤثر لحوكمة الشركات في رفع كفاءة أداءها المالي والإداري؛
- ✓ إن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## التوصيات

بناء على النتائج السابقة، نقترح بعض النقاط:

- ✓ تدعيم آليات حوكمة الشركات من خلال إنشاء لجان رقابة فعالة تتولى الإشراف على عمليات الرقابة الداخلية والخارجية، والفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ العمل على تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ العمل على تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ تثقيف وتعريف المدققين العاملين بديوان المحاسبة بآخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

## قائمة المراجع:

- 1- بوخاري سعدة، دور الحوكمة المصرفية في تفعيل أداء المصارف التجارية-دراسة تحليلية تقييمية لحالة البنوك الجزائرية-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود، مالية وبنوك، جامعة البلدة 2، 2016/2015، ص 06.
- 2- علاء فرحان طالب، إيمان شبيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 24.
- 3- أحمد ماهر، تطوير المنظمات ( الدليل العلمي لإعادة الهيكلة والتميز الإداري وإدارة التغيير)، الجلال للطباعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 543.
- 4- محسن أحمد الخيضرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص 58.
- 5- إيمان فتحى أحمد مصطفى، دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق شفافية المعلومات، منشور في: مروة أحمد وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 364-365.
- 6- بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية : مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة بحالة الجزائر، بطاقة مشاركة في المنتدى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، 20-21 أكتوبر 2009، ص 05.
- 7- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 15.
- 8- سيد عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 60.
- 9- نعيم تومان، مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية- دراسة تطبيقية-، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 17 العدد 2، 2015، ص 196.
- 10- رشا حمادة ن دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية( دراسة ميدانية)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص ص 97-98.
- 11- محمد مطر ، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 09-10.
- 12- حسن فليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27، 2011، ص ص 364-365.
- 13- سيد عبد الرحمان عباس بله، مرجع سبق ذكره، ص ص 63-64.
- 14- أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الجامعة، العدد 16، المجلد الأول، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص ص 253-254.