أهمية حوكمة الشركات في تأطير ممارسات الإبداع المحاسبي في الشركة

د.سفير محمد د. بلقاسم رابح

جامعة البويرة الجزاشر

مقدمة

يعدّ الإفصاح والشفافية في القوائم المالية احد المبادئ والأركان الرئيسة التي تقوم عليها حوكمة الشركات، وكذلك دور هذه الأخيرة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعّالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة أصحاب المصلحة، ويمثلان احد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الشركة. فالارتقاء بالاتصال المالي للشركة سواء داخليا أو خارجيا يجب أن يبنى على الثقة ليمكّن الاعتماد على هذه المعلومات، وهذا يتأتى بتحديد مسؤوليات إنتاج المعلومات والإفصاح عنها وما يترتب عليها من مساءلة في حالة الإخلال بأحد متطلبات جودته.

كما ارتبطت حوكمة الشركات بالأزمات المالية، حيث كشفت هذه الأخيرة أن عدم تطبيق مبادئ الحوكمة بالشكل اللازم قد يزيد من حدتها، لاسيما إذا كان هناك فجوة توقعات بين منتجي المعلومات ومستخدميها، كل هذا يكون نتاج لممارسات الإبداع المحاسبي في حسابات الشركات وإظهارها على غير حقيقتها. اذ من بين الأسباب الهامة التي أدت إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وتطور الحاجة إليه في سياق التطورات الاقتصادية، هو إفلاس وتعثر العديد من الشركات الكبرى ذات الوزن العالمي والبعد الدولي، مما أثار جليا مسألة الحوكمة، والضوابط التي تحكمها سعيا لمعالجة المشاكل الحاصلة.

ونشير في هذا الصدد إلى أهم وأكبر الشركات العالمية التي أدى تعثرها سنة *2001* إلى إعادة التفكير في ضبط العلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب العلاقة. حيث أدت الثغرات المالية الكبيرة، والممارسات المحاسبية الخاطئة نتيجة تواطؤ شركة انرون *Enron* مع شركة آرثر أندرسون المكلفة بمراجعة حساباتها إلى فضيحة مالية من العيار الثقيل[83]، والتي اعتبرت من بين اكبر حالات الإفلاس لشركة أمريكية[84]. فعملية التكتم التي مارستها الشركة من خلال إخفاء العمليات التي تمت بين أعضاء كبار التنفيذيين، وعدم الإفصاح عن ملكيتهم في أسهم الشركة، والتلاعب في بيع وشراء الأسهم، أخلت بمبادئ حوكمة الشركات، والأسس التي تقوم عليها، ما ساهم بشكل واضح في صياغة قانون ساربنز أكسلي(*Sarbanes Oxley*)سنة *2002* الذي يركز على موضوع الإفصاح عن المخاطر، وأي بوادر للاحتيال والتلاعب بسجلات الشركة، وقوائمها المالية.

---

[83] حسن سلوم، بتول نوري، **دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمات المالية العالمية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات-الفرص-الأفاق)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ص:08.

[84] إحسان بن صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 22 ، العدد 1، 2008، ص ص:263-264.

سنحاول من خلال هذا البحث الإجابة على عدة تساؤلات من خلال محاور هذه المداخلة، وتتمحور الإشكالية الأساسية لهذا البحث في: **ما هي آليات حوكمة الشركات التي تمكن من تاطير وتوجيه ممارسات الإبداع المحاسبي اتجاه المحافظة على مصالح مختلف الأطراف أصحاب العلاقة بالشركة؟**

الأسئلة الفرعية:

- ماهو دور حوكمة الشركات في جودة المعلومات المحاسبية ؟
- ماهو دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

-هل مجالس الإدارة في الشركات مسؤولة عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية؟

الفرضيات:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، تم صياغة الفرضيات التالية :

- تساهم حوكمة الشركات في إنتاج معلومات مالية ذات جودة.
- تطبيق الحوكمة في الشركات يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية المضللة.
- هناك التزام فعلى لمجالس إدارة الشركات بتطبيق الإجراءات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب بالمعلومات.
- تسمح مبادئ حوكمة الشركات بالمحافظة على مصالح الأطراف أصحاب العلاقة ومنع التلاعب بمصالحهم.

المحور الأول: الحوكمة ومقوماتها التنظيمية

تساهم الحوكمة من خلال المبادئ التي تستند إليها في حماية حقوق المساهمين، والأطراف أصحاب المصلحة، لكن هذا لا يتأتى إلا بتوافر حزمة من إجراءات الرقابة الداخلية الفعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، ويستند هذا على بعدين أساسين هما[85]:

-الالتزام: بهدف تلبية توقعات المساهمين، وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والشفافية؛

-الأداء: وهذا من خلال استخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى أداء الشركة بإستغلال الفرص، والتقليل من آثار مخاطرها.

ومنه فإن هذا الخليط من الأدوات يؤسس لمقومات الحوكمة التي لا تتأتى إلا من خلال توظيف مجموعة من الآليات المختلفة لأجل تحقيق الأبعاد التنظيمية التي تسعى إلى تحقيق تطبيق حوكمة الشركات.

الفرع الأول: مقومات نظام الحوكمة

يؤسس نظام الحوكمة في الشركات على مجموعة من الركائز تمثل المقومات الرئيسية لهذا النظام، والتي بالاعتماد عليها تستطيع الشركة تحقيق أهدافها. ومن أهم هذه الركائز نجد.

أولا: الضوابط القانونية

تستلزم هذه الضوابط وجود قوانين وتشريعات تعنى بحقوق المساهمين كحق التصويت، وانتخاب مجلس الإدارة، وتعيين المدقق الخارجي، وتعني كذلك بتنظيم مجلس الإدارة من حيث بيان صفاته، مسؤولياته واستقلاليته[86]. ويبرز في هذا

[85] عبدالحميد عبد المنعم عقدة، **المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة**، المؤتمر العلمي الخامس، مرجع سابق ، ص : 54.

obeikandl.com

الجانب اهتمام العديد من المنظمات العالمية أهمها بورصة لندن التي أسست لجنة كادبيري سنة *1992*، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي وضعت مجموعة من المبادئ سنة *1999* وطورتها فيما بعد، وإصدار الولايات المتحدة الأميركية لقانون *(Sarbanes – Oxley)* الذي أكد على أهمية وجود نظام كفء للرقابة الداخلية وغيرها من الجوانب.

ثانيا: لجان التدقيق والأنظمة الإدارية

يجب بعث لجان التدقيق داخل الشركات بحيث يتمتع أعضاؤها بالنزاهة، الاستقلالية، المؤهلات العلمية والمهنية الكافية، بهدف ضمان الإفصاح الجيد والعادل عن العمليات التي تقوم بها الشركة، كما أن إرساء أنظمة إدارية داخلية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءات [87]من شأنه أن يوفر مؤشرات، تدل على مدى سلامته، وسلامة **الأداء** من خلال ضمان توفير المعلومات اللازمة للأطراف، أصحاب المصلحة.

ثالثا: وجود نظام حوكمة فعال

يعني وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات، وتساعده مجموعة من **الأنظمة** مثل نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية، وكذا لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة، تهتم بالتجديد، والتحسين الدائم لخطوط الإنتاج، والتسويق، والتمويل، والموارد البشرية وهذا بدوره يؤدي إلى دعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها[88].

الفرع الثاني: آليات حوكمة الشركات

تعمل آليات الحوكمة بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف أصحاب المصلحة ونستطيع أن نقسم هذه الآليات إلى نوعين هما:

أولا: آليات خاصة بالشركة نفسها

وتشتمل على آليات تحقيق الرقابة على أداء الشركة، من خلال التأكد من كفاءة وقوة إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة، وقوة واستقلالية لجنة المراجعة، ودرجة اعتماد الشركة على تكنولوجيات المعلومات، وكذلك كيفية اعتماد القوائم المالية الخاصة بالشركة وإبداء المراجع الخارجي لرأيه الفني.

ثانيا: الآليات المحاسبية

تمثل الآليات المحاسبية محور ارتكاز لآليات حوكمة الشركات نظرا للعلاقة التبادلية والتأثيرية التي تربطها بالآليات الأخرى. فوجود قواعد محددة لمتطلبات الإفصاح والشفافية مثلا للشركات التي يتم قيدها في البورصة، من الممكن أن تؤدي إلى تفعيل **الآليات المحاسبية** اللازمة لتحقيق تلك المتطلبات، ومن أهم مرتكزات الآليات المحاسبية نجد[89]:

-آليات المعايير المحاسبية: حيث يجب إنتاج المعلومات المالية، والإفصاح عنها وفقا لمعايير محاسبية دولية، متعارف عليها، وذات جودة عالية؛

---

[86]ايمان احمد الهنيبي، **تطوير نظام الحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز إستقلالية مدفق الحسابات**، أطروحة دكتورا، غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية العليا، ص : 39.

[87]ايمان أحمد الهنيني ، **مرجع سابق**، ص :39

[88]ايمان أحمد الهنيني ، **مرجع سابق**، ص :40.

[89]عدنان بن حيدر ، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007، ص : 47 .

-آليات قياس الجودة: يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تعكس وضعية الشركة في الوقت المناسب، ولمختلف الأطراف دون أن يحقق أحد من الأطراف السبق في الحصول عليها، وكما يجب أن تراعي هذه المعلومات مجموعة من الخصائص المميزات حتى يتم عرضها؛

-آليات الرقابة على المعلومات: وهذا ما سبق ذكره في الآليات السابقة، من خلال ضمان قسط وافر من التأكد من صحة المعلومات التي يتم إنتاجها.

الفرع الثالث: الأبعاد التنظيمية للحوكمة

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الإجتماعية، إلا أن الأبعاد التنظيمية تحظى باهتمام كبير، وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات، والأساليب المختلفة لتطبيق قواعد الحوكمة ومن بين الأبعاد التنظيمية[90]:

أولا: بعد إدارة الأرباح

قد تعمد الشركات إلى إدارة أرباحها، وهذا باللجوء إلى زيادتها وتخفيضها لتحقيق أغراض معينة، لكن هذه الممارسات تصبح لا وجود لها في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال الحد من سلطة الإدارة، وإتاحة الفرصة للأطراف أصحاب المصلحة لحماية حقوقهم، ومنه يمكن القول: إن اعتماد مبادئ الحوكمة من شأنه أن يحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح الذي ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وعلى أسعار الأسهم.

ثانيا: البعد الإستراتيجي

إن تطبيق الحوكمة في الشركات يسمح بضبط العلاقات داخلها، ويمكن من الحصول على معلومات تعكس الصورة الصادقة للعمليات التي قامت بها الشركة، ما يمكنها من تكوين بنك معلومات عن وضعية الشركة التاريخية والحاضرة، ويشجع على التفكير الإستراتيجي، ويحفز على صياغة إستراتيجيات للمشاريع التي تقوم بها الشركة، من خلال دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة، وهذا بالإستناد على بنك المعلومات المتاح، وتنظيم العلاقات.

ثالثا:تقييم أداء الشركة

إن سعي الشركة المستمر إلى النمو والتوسع يحتم عليها إيجاد فرص عمل جيدة إنطلاقا من مقوماتها الحالية، فإن حوكمة الشركة تواكبها في هذا السياق، لما لها من دور هام في زيادة كفاءة إستخدام الموارد، وتعظيم القيمة الإقتصادية للشركة، ودعم قدرتها التنافسية. ومنه فإن تطبيق قواعد الحوكمة يساهم بطريقة فعالة بدراسة وتحليل مختلف مقاييس الأداء بهدف دعم قدرتها على الاستمرار والنمو بما يحقق أهداف مختلف الأطراف أصحاب المصلحة.

رابعا:البعد الأخلاقي

يتركز هذا البعد على إرساء ثقافة الحوكمة على مستوى الشركات، وممارسة العمل بالتحلي بالنزاهة والأمانة.

الفرع الرابع: كفاءة وفعالية نظام حوكمة الشركات

لكي تحقق الشركة أهدافها، وتنهض بمسؤولياتها يتوجب عليها التمتع بالجودة والقيادة الفعالة، والشفافية والقابلية للمحاسبة على المسؤولية، حيث تركز ذكاءها في الحصول على المعرفة وتطبيقها من أجل خلق الثروة.

---

[90] خنشور جمال، **الحوكمة كمنظور للتقارب بين البعد المالي والبعد الاستراتيجي لإنشاء القيمة**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة،18/19-11-2009، ، ص ص: 71-72.

أولا: أهمية تدعيم فاعلية الحوكمة

تدل الفاعلية في معناها البسيط على أداء الأعمال الصحيحة، لذا فإن الأداء الصحيح لمبادئ الحوكمة وتطبيق قواعدها في الشركة، يمكن من معرفة قابلية الشركة في الاستمرار من خلال تحليل العلاقة بين العائد والمخاطرة، وهذا بهدف الاستفادة من المزايا التمويلية باعتبارها أساساً لاستمرار، وبقاء الشركات، لأن الاستفادة منها يتطلب كفاءة تخصيص الموارد من خلال وسطاء الأسواق المالية، وهذا بالاعتماد على العائد المتوقع من قبل المستثمرين.

فحوكمة الشركات ليست هدفا في حد ذاتها، ولا ترتبط بعمليات رقابية، ولا تمثل التزاما دقيقا بإرشادات محدودة، بل هدفها الحقيقي تحسين أداء الشركات، وضمان حصولها على الأموال، وبتكلفة معقولة. فالشركات التي تتمتع بفاعلية في حوكمتها فهي تمتلك مديرين بمستويات عالية وجيّدة. وتتعامل بصورة أكثر شفافية، بشكل يوحي لحملة الأسهم ومختلف الأطراف أصحاب المصلحة بالثقة، وتعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار، وبالنتيجة تخفيض تكلفة رأس المال. وتعد فاعلية حوكمة الشركات والقابلية على فهم حقوق حملة الأسهم، واحدة من أدوات الضبط ذات الأهمية لنجاح الاستثمارات في الشركات [91] ومن خلالها يتم توفير ما يلي[92]:

- يطمئن المموّلون في الحصول على عائد على استثماراتهم؛
- يتمكن المموّلون من جعل المسيرين يعيدون إليهم جزء من الأرباح؛
- يتأكد المستثمرون أن المسيرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في الشركة؛
- التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة؛
- مراقبة الممولين لعمل المسيرين؛
- رفع مستويات الأداء للشركات، وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية، والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها، واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

ثانيا: متطلبات كفاءة نظام الحوكمة

تعبر الكفاءة عن عملية أداء الأعمال بطريقة صحيحة، فتكون الشركة كفئة عندما تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف الذي تسعى اليه[93]. ومنه فإن الفاعلية والكفاءة هي أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة، فترتبط الفعالية بالقيادة وترتبط الكفاءة بالإدارة، فتتحقق الفعالية عندما يكون هناك رؤية واضحة، وأهداف محددة، وإستراتيجيات ومبادئ، وتتحقق الكفاءة عندما يكون هناك تخطيط، وتنظيم، ورقابة، ومتابعة. فسيرورة الرفع من كفاءة حوكمة الشركات تتطلب العناصر الموالية:

---

[91] حميلي فريد، شوكال عبد الكريم، **الحوكمة والفساد الإداري والمالي**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار عنابة،18/19-11-2009، ص:06.

[92] محمد سليمان ، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**؛ الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2009 ص ص:31-32.

[93] http:kenahaonline.com / users /ahmed kordy / topics / 76195 / posts / 194069 consulter le : 04/09/2011.

1- **صياغة و إتباع خطة تساعد في اتخاذ القرار:** إن صياغة خطة عمل جيدة من شأنها أن تعكس أهداف الشركة، وتحدد الأولويات الإستراتيجية، لأنها تعبر عن الخارطة التي تساعد على تحديد كيفية توزيع الموارد في الشركة، كما تشتمل هذه الخطة على تحديد التوجهات الإستراتيجية للشركة بوضوح بحيث تبين طبيعة عمل الشركة، والفئات التي تخدمها، والخدمات التي تقدمها.

2- **تعريف وثيقة حوكمة الشركات:** تعمل هذه الوثيقة على تحديد المهام والعمليات والمسؤوليات الخاصة بكل عضو في الشركة، مع بيان الأسس التي تم اعتمادها لاختيار هؤلاء الأعضاء. كما تقوم كذلك ببيان المشاريع ذات الأولوية الواجب تنفيذها، مع بيان كيفية توزيع الموارد، وتقديم التوصيات المتعلقة بالسياسات، والمعايير التي تعمل على تطوير الجهود لتحسين الأداء[94].

3- **تحديد عمليات حوكمة الشركات:** تتعلق بتعريف تلك العمليات المتعلقة بالاتصالات والاجتماعات التي يتم تنظيمها، والتي يتم من خلالها مناقشة الأهداف العامة والتفصيلية، فقد تكون هناك اجتماعات غير رسمية، ولكنها على درجة عالية من الكفاءة. فكلما كان إحساس أعضاء الإدارة بالمسؤولية بسبب مشاركتهم في وضع الأهداف، كلما تولد عن ذلك زيادة في كفاءة نظام الحوكمة، ويتأتي كذلك من الفهم الواضح للعلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في الشركة، وتكوين في هذا السياق لجنة حوكمة الشركات التي تنظم هذه العلاقات.

ثالثا: إطار جودة حوكمة الشركات

باعتبار أن حوكمة الشركات تمثل النظام الذي من خلاله يتم توجيه أعمال الشركة، ومراقبتها، ومن أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية، نعرض الوصايا العشر التالية [95]التي من شأنها أن توفر جودة نظام الحوكمة.

1- تفعيل رقابة أصحاب المصلحة على أعمال الشركة؛

2- ضمان تقارير للاستخدام العام ملائمة، موثوقة وكافية؛

3- تجنب السلطة المطلقة في الإدارة العليا في الشركة؛

4- تكوين متوازن لمجلس الإدارة؛

5- ضمان وجود عناصر قوية ومستقلة بمجلس الإدارة؛

6- وجود مجلس إدارة قوي ومشارك بفعالية؛

7- ضمان فاعلية الرقابة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة؛

8- ضمان الكفاءة والالتزام؛

9- تقدير ورقابة المخاطر؛

10- تواجد قوي للمراجعة.

فهذه الوصايا تسمح بإحكام عملية الرقابة داخل الشركة، وتضفي طابع الصدق والشفافية في العلاقات بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة، التي من شأنها الارتقاء بمستوى فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة، وما ينجر عن الجودة في تطبيق المبادئ التي تستند عليها الحوكمة، وبالتالي بلوغ النتائج المرغوبة.

---

[94] ايمان أحمد الهنيني، **مرجع سابق**، ص : 36.

[95] طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008/2007، **مرجع سابق** ،ص ص : 30-31.

المحور الثاني:موقف الحوكمة من ممارسات الإبداع المحاسبي

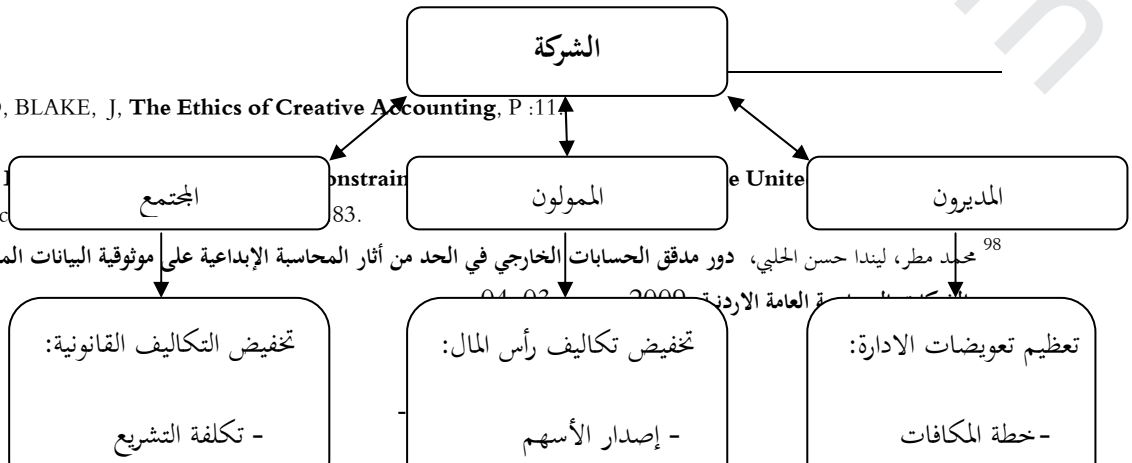
إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي، قد يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدء من إثبات العمليات وانتهاء بإعداد القوائم المالية النهائية. إلا أن هذه الأخطاء في بعض الأحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب، من خلال بعض الممارسات المحاسبية والتي يطلق عليها اسم المحاسبة الإبداعية (الخلاقة، الابتكارية، الاحتيالية، إدارة الأرباح، تزيين الواجهة....الخ). فقد تلجأ الإدارة إلى التغيير في القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملاءمة أو تحقيق نمو واستقرار للشركة، وبذلك يعتبر سلوكا كفء، وقد تستهدف الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً إنتهازيا لا أخلاقيا.

الفرع الأول: دوافع الاتجاه إلى المحاسبة الإبداعية

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة. حيث أن للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات، ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من اجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعضا منها أو جميعها"[96]، كما يعرفها أخر على أنها "عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها [97]". ويعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية، حيث تتلخص دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية في النقاط التالية[98]:

- التهرب الضريبي ويتم ذلك بدافع من الإدارة وبمساهمة كل من المساهمين والمراجعين الخارجيين؛
- تحقيق مكاسب شخصية ويكون ذلك على حساب الأطراف الأخرى أصحاب المصلحة؛
- القيود القانونية والتعاقدية وكذا المتطلبات المتعلقة بالتنافسية يدفع بالشركة لهذه الممارسات؛
- الحصول على التمويل أو الحفاظ عليه يدفع باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروض من المؤسسات المالية؛
- إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو عليه لإرساء صورة جميلة في أذهان المستثمرين.

وتتجلى العلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب المصلحة بالشركة وطريقة التفاعل بينها في الإقدام على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال **الشكل رقم (01): المحاسبة الإبداعية والأطراف أصحاب المصلحة**



[96] AMAT, O, BLAKE, J, **The Ethics of Creative Accounting**, P :11.

[97] SHAH, K, I **onstrain e United** European Acc 83.

[98] محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة** 04-03 2009 **العامة الاردنية**

المصدر:رشا حماد، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية–دراسة ميدانية–**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد02، 2010، ص: 96. نقلا عنBalaciu, Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation University of Tom xvII, 2008 – ،+accredited CNCSIS-Category B Oradeor, Faculty of Economics, Department of Finance Accounting, Journal volume III, p. 936

تقع على عاتق الإدارة الاختيار بين البدائل المحاسبية للتقييم والاعتراف بالعديد من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يتأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة، ما ينتج عنه اثأر سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المفصح بها[99]، فيتم التلاعب بجدول حسابات النتائج (مصاريف الاهتلاك، الاعتراف المبكر بالإيراد، تضخيم المبيعات، تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.....الخ) أو من خلال الميزانية(زيادة الاحتياطات، تقليل الالتزامات، تضخيم المصاريف.....الخ)، حيث يتلخص الإقبال على ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة، يعمل هذا الأسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية؛
- تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام، ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية

الفرع الثاني:نظم حوافز الإدارة والإبداع المحاسبي

يتم تعويض المديرين التنفيذيين بالشركات بعدة طرق مختلفة، فهم يحصلون على راتب أساسي بالإضافة إلى علاوة عادة ما تكون مرتبطة بمقياس أداء ذو أساس محاسبي، ومن مميزات منح العلاوات في مقابل إعطاء زيادات في الراتب، أن المكافآت والعلاوات تحدث مرة واحدة نظير أداء سابق متحقق، بينما الزيادات إضافات دائمة للراتب نظير أداء مستقبلي

[99] رشا حماد، **مرجع سابق**، ص:97.

لم يتحقق بعد[100]، وتعد خيارات الأسهم على غرار كل من الأسهم المقيدة واسهم الأداء الشكل الرائج والأكثر شيوعا للحوافز، حيث تعطى للمديرين التنفيذيين في الشركة الحافز على إدارة الشركة على نحو يرفع سعر أسهمها وهذا بالضبط ما يريده حملة الأسهم، ويساعد هذا الربط على التغلب على بعض المشكلات المتصلة بالفصل بين الملكية والإدارة وبالتالي تكريس مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات.

إن ملكية الشركة والرقابة عليها مقسمة بين طرفين: حملة الأسهم والمديرين التنفيذيين، حيث تميل حلول مشكلة الوكالة إلى الانقسام إلى فئتين: الحوافز والرقابة حيث يعمل مجلس الإدارة والمراجعين والمكونات الأخرى في نظام الحوكمة على مراقبة المديرين، ويرتبط حل حوافز المديرين بثروة المساهمين، بحيث يشترك الجميع في نفس الهدف.إلا أن استخدام الحوافز ذات الأساس المحاسبي كاستخدام الأرباح المحاسبية لقياس الأداء ممكن أن يعتريه عيوب وتدخل من الإدارة لممارسة الإبداع المحاسبي لتحريف الوقائع[101]، فلكي يزيد من الأرباح المحاسبية يوجد لدى المدير التنفيذي حافز على تجاهل البحوث والتطوير المكلفين اللذين قد يجعلا الشركة أكثر ربحية في المستقبل منها في الوقت الحاضر، أي أن الإدارة قد تتجاهل القيام بتسجيل بنفقات بحوث وتطوير بغرض تخفيض النفقات في الوقت الحالي، وبالتالي زيادة ربحية الفترة الحالية، وذلك بالرغم من أهمية نفقات البحوث والتطوير في زيادة الأرباح المستقبلية. ويحدث التلاعب في الأرباح المحاسبية من خلال وجود حافز للمدير التنفيذي على ترحيل الإيرادات من السنة الحالية إلى المستقبل. وسوف يؤدي ذلك إلى خفض النفقات النقدية أثناء وضع خطة علاوات السنة التالية ويزيد اصطناعيا من فرص الحصول على تلك العلاوات، حيث قد يركز المديرين أكثر من اللازم على التلاعب بالإيرادات القصيرة المدى بدلا من التركيز على الإيرادات طويلة المدى وثروة المساهمين.

إن تجمع عوائد حملة الأسهم بين الارتفاع في أسعار الأسهم يتأثر بممارسة خيار الأسهم، لذلك قد يتم الامتناع عن زيادة أرباح الأسهم بالتركيز على الزيادة الرأسمالية في الأسهم على حساب توزيعات الأرباح، وذلك من خلال حجز النسبة الأكثر من الأرباح، كما قد يحاول المديرون التنفيذيون التلاعب بالإيرادات ومن ثمة تعظيم الأرباح في سنة مستهدفة معينة لجعل سعر السهم أكثر ملائمة لممارسة الخيارات، ومن شان هذا التلاعب أن يخفض الإيرادات وبالتالي سعر السهم بعد السنة المستهدفة، أي يقوم المديرون بفعل كل ما يمكن لتوقيف تحركات أسعار الأسهم بحيث تتطابق وتنسجم مع الأفاق الزمنية لخيارات الأسهم الخاصة بهم.

الفرع الثالث:جوانب الحوكمة في إدارة الأرباح

في ضوء فضائح الشركات التي حدثت، عانت المحاسبة من أزمة ثقة حقيقية باعتبارها طريقة موضوعية لعرض الواقع الاقتصادي ما أعطى أهمية كبيرة للحوكمة وانتشارها في العالم، فعملية التلاعب بالإرباح تمثل تدخل مقصود وهادف في عملية التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق مكاسب خاصة[102].

من الممكن أن يأخذ التلاعب بالأرباح شكلين: إدارة الأرباح والغش، وتتضمن إدارة الأرباح تأجيل الفترة المتأثرة بعملية ما، عن طريق تغيير طرق القياس، مما يسرع عملية بيع ما أو يؤخر عملية شراء، هنا يتبين لنا أن عملية إدارة

---

[100] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية– دافعها–أساليبها–آثارها**، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، ص:352.

[101] طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص: 349.

[102] طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص: 568.

الأرباح مقصورة على التلاعب بالأرقام المحاسبية وليس على التلاعب بالأرباح التي تتضمن التصرف في مواقف أعمال حقيقية، أما الغش فيتضمن الإفصاح عن معلومات خاطئة وغير صحيحة[103]، من هنا تدخل مسؤولية مجلس الإدارة باعتباره آلية من آليات الحوكمة الذي من الممكن أن يكون ضمنيا أو علنيا وراء اتخاذ قرار التلاعب بنتائج الشركة.

فيما يتعلق بالإدارة ينبغي ملاحظة أن الدافع وراء هذه الممارسات ليس قاصرا على الإدارة العليا، فقد تحاول الإدارة عند المستويات الأدنى ممارسة التسوية لتبدو جيدة في أعين الإدارة العليا، الذي يطلق عليه التلاعب الداخلي من اجل حماية الشركة من النقد الخارجي وحماية سمعتها، فحجم التلاعب الذي يحدث في الأرباح لا يعتمد فقط على الكيفية التي تستخدم بها المحاسبة في تقييم المديرين وأجورهم بل تتم على مستويات مختلفة[104]. من هنا يتوجب تصور الرقابة الإدارية في ظل حوكمة الشركات على أنها فهم عمليات اتخاذ القرار مع الآخذ بعين الاعتبار التأثير المتبادل على عملية اتخاذ القرارات داخل الشركة، حيث تكمن مهمة المدير التنفيذي الأساسية في تشجيع وتدعيم هذا الالتقاء في الأهداف إضافة إلى مسئوليته على المعلومات باعتباره حارسا ووصيا لتوصيلها للأطراف أصحاب المصلحة.

إن لضغط المساهمين إيقاع كبير على نمط عمل المديرين التنفيذيين وذلك بالتركيز أكثر على الاتصال المالي وكيفية إيصال المعلومات بكامل الخصائص إلى الأطراف أصحاب المصلحة، ما احدث دمج بين ادوار المحاسب والمدير التنفيذي لتنفيذ هذه المهمة، ويتجلى ضغط المساهمين كأحد أطراف الحوكمة لممارسة التلاعب المحاسبي فيما يلي[105]:

- التزام مجلس الإدارة اتجاه الأسواق المالية يدفع المديرون للتلاعب في الربح من اجل مسايرة الأوضاع الاقتصادية؛
- يعقد ازدياد وتيرة الاتصال المالي التي تواجه المديرين التنفيذيين ويجبرهم على إعادة احتساب تقديراتهم باستمرار، مما يجعل الإفصاح عن أرقام موثوقة مسالة صعبة؛
- يدفع ضغط توقعات الأرباح المرتفعة الجميع من الاتجاه إلى إدارة الأرباح.

تتميز حوكمة الشركات بمجموعة متكاملة من الترتيبات القانونية التي تقرر ما اذا كانت تستطيع الشركة المتداول أسهمها في السوق أن تفعله ومن يسيطر عليها وكيف تمارس هذه السيطرة وكيف يتم توزيع المخاطر والعوائد، فهي تمثل المصفوفة المؤسسية التي تربط إشارات السوق بقرارات مديري الشركات، وفي هذا السياق تعد الشفافية التي تنبع من اعتمادية المعلومات المحاسبية واحدا من معايير الحوكمة الجيدة، وتصبح بذلك المحاسبة ذات أولوية بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة لاسيما في اتخاذ قراراتهم.

المحور الثالث: الحوكمة والتلاعب في المعلومات المالية

في هذا المطلب سوف نبدأ بتقديم التصنيفات الرئيسية للممارسات غير المتوافقة أو المضللة من جانب المسيرين في مجال المحاسبة المالية. ثم نقدم عرض أدبي للربط بين نوعية المعلومات المالية والحوكمة. وسنركز تحديدا على البحوث التي تدرس ما إذا كانت آليات الحوكمة يمكن أن تقلل من احتمال وقوع مثل هذه الممارسات. وأخيرا نكلل ذلك بإطار مفاهيمي للعلاقة بين نظام الحوكمة ومنع واكتشاف المخالفات التي يمكن أن تؤدي إلى الاحتيال المحاسبي.

---

[103] BRETON, G. SCHTT,A , **Manipulation comptable** :**les dirigeants et les autres parties prenantes**, P: 05.

[104] طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص ص: 571-578.

[105] طارق عبد العال حماد، **مرجع سابق**، ص ص: 587-589.

الفرع الأول:مخالفات في الالتزام بشروط المعلومات المالية

المخالفات المحاسبية والمالية تكون نتيجة قرار التلاعب بالمعلومات المالية، رغم وجود أراء مختلفة حول تعريف التلاعب المحاسبي، إلا أن التعريف التالي يلخص محدداته الأساسية ويعرفه على انه: "استخدام السلطة التقديرية الممنوحة للمسيرين في المفاضلة بين الخيارات المحاسبية وهيكلة المعاملات من أجل تسيير خطر أو تغيير في انتقال الثروة المرتبطة بالشركة"[106]. لذا فانه من الصعب تصنيف أو تحديد بدقة طبيعة المخالفات المحاسبية. فالتمييز بين الأخطاء والتلاعب سواء كانت من الداخل أو الخارج بالقواعد القانونية أو التنظيمية ليس بالأمر الهين، والاحتيال يتطلب الحكم على توفر عنصر القصد من عدمه، مع الأخذ بعين الاعتبار قانونية أو عدم قانونية القرارات أو الاختيارات المحاسبية للمسيرين. هذا التمييز هو أكثر صعوبة من نشر تقرير يحتوي على معلومات مالية غير دقيقة عن قصد أو غير قصد، ما يدعو ليقظة مراجع الحسابات الخارجي والجهات الفاعلة الأخرى في نظام الحوكمة، هذا ما يفسر أيضا عدم رغبة المشرعين في وضع (وصعوبة في تطبيق النظام القانوني) العقوبات المدنية والجنائية لردع أو معاقبة المسؤولين عن التلاعبات المحاسبية الاحتيالية.

يعتبر المفصح عن المعلومات المالية غير المتوافقة — نتيجة خطأ، لم تكتمل بعد، في وقت متأخر – مع الالتزامات من المعلومات، أن يكون محل قائمة تضم هؤلاء المفصحين ويتم نشرها من قبل هيئة السوق المالي، بحيث يكون التواجد في هذه القائمة تشويه لسمعة مصدر هذه المعلومات اتجاه المستثمرين. إن الغرض من هذا الإجراء هو تشجيع الشركات على إنتاج معلومات مالية أكثر موثوقية والحفاظ على ثقة المستثمرين في الهيئات التنظيمية.

الفرع الثاني:تصنيف المخالفات المحاسبية للمسيرين

نطرح في هذا الموضوع تصنيف للمخالفات المحاسبية والمالية نتيجة لخطأ أو لقرار متخذ بنية تحريف المعلومات المالية بصفة انتهازية أو غير قانونية، من خلال تصفح الشكل الموالي من أعلى إلى أسفل ومن اليسار إلى اليمين عدة حالات تظهر في الشكل. إذا استثنينا الخطأ والقرارات بالتلاعب المحاسبي بنية انتهازية من عدمه من ناحية، قد يختار المسيرين طرق محاسبية بهدف تعظيم قيمة الشركة[107]. بحيث يعتبرون أن هناك توافق في مصالحهم ومصالح الشركة مع مصالح المستثمرين على حساب أصحاب المصلحة الآخرين مثل الحكومة، الشركاء التجاريين، البنوك والموظفين. عادة هذه المعالجات تهدف للإبلاغ عن نوعية المشاريع ومع ذلك تسمح بعرض معلومات مالية وفقا للمعايير والقواعد المتعارف عليها. من ناحية أخرى يمكن لهم ممارسة هذه الخيارات أو التلاعب بالمعلومات المالية من اجل تعزيز مصالحهم الخاصة كالأجور والمكافآت مثلا أو تلك الخاصة بالشركة (التقليل إلى أدنى حد من التكاليف أو تكلفة رأس المال) على حساب المستثمرين.

وفي هذا المجال تطرقت دراسة كل من كيني ومكدانيل سنة *1989* إلى خصائص الشركات الأمريكية التي تؤدي بها إلى إجراء تعديلات على نتائجها الفصلية. فالتحليل الوصفي يبين أن غالبية هذه الشركات صغيرة الحجم هي وأقل ربحية وأكثر استدانة. ومع ذلك فإن العديد من الكتاب لا يميزون بين تصحيح الأخطاء والتلاعب المقصود، فيعرفون الخطأ

---

[106] BRETON, G, STOLOWY, H, **La gestion des données comptables : une revue de la littérature, Comptabilité**, Contrôle et Audit, tome 9, vol 1, 2003, p: 130.

[107] GIBBINS, M, RICHARDSON, A, WATERHOUSE, J, 1990, **The management of corporate financial disclosure: Opportunism, Ritualism, Policies and Processes**, Journal of Accounting Research,vol 28, n°1, pp:121-144.

على انه التلاعب بالمعلومات المالية في حدود القانون والشرعية بحيث يمثل التصحيح إعادة المعالجة التي تفرضها الهيئة المالية. فيعتبرون أن الأخطاء الواجبة التصحيح هي فقط التي يقررها مجلس الإدارة أو مراجع الحسابات الخارجي وليس تلك التي تفرضها لجنة الأوراق المالية[108].

الفرع الثالث:دور آليات الحوكمة في الحد من المخالفات

من الأهمية بمكان التطرق إلى دراسة العلاقة بين نوعية الحوكمة واحتمال التزوير، حيث تشير دراسة بيسلي *Beasley* سنة *1996* التي تعتبر سباقة لدراسة هيكل حوكمة الشركات الخاضعة إلى الإجراءات التنفيذية لهيئة السوق المالي *SEC*، والتي تهتم بشكل خاص بدور الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة في منع الغش في القوائم المالية من خلال اختبار فرضية وجود مدراء خارجيين في تقليل من احتمال الاحتيال. هذه الدراسة شملت عينة مكونة من*150* شركة منها *75* شركات تنتهج الاحتيال، وأظهرت مراقبة نمو الشركة ومركزها المالي ومختلف التحليلات أن وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة يقلل من احتمال ارتكاب المخالفات، كما أن نسبة الأسهم المملوكة من قبل المسيرين واقدمية الأعضاء المستقلين تحد كذلك من التلاعب. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن وجود لجنة للمراجعة لا يؤثر على احتمالات الغش. وخلصت إلى أن تركيبة تكوين مجلس الإدارة لها اثر كبير وحساس على ارتكاب المخالفات في القوائم المالية[109]. بمقارنة *50* شركة متهمة بالتزوير من قبل *SEC* بين عامي *1996* و*2003*، تبين أن احتمال الغش يزيد تناسبيا مع خيارات المسيرين بعد ضبط خصائص الحوكمة. وأظهرت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة من الشركات الاحتيالية والعينة الضابطة لوظائف مزدوجة للرئيس التنفيذي[110].

عموما ومن خلال هذه الدراسة التي تحلل العلاقة بين آليات الحوكمة واحتمال الغش، تبين أن الشركات المتلاعبة لديها نظام حوكمة ضعيف يتميز بعدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وغياب مساهمين مراقبين، إضافة إلى نقص فعالية لجنة التدقيق. هذه الدراسات تؤكد وتوصي أيضا على أهمية وجود أعضاء مستقلين من ذوي الخبرة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

الفرع الرابع:الإطار المفاهيمي للعلاقة بين الحوكمة واحتمال وجود مخالفات

من خلا العرض السابق وبشكل عام في العرض الأدبي للاحتيال وإعادة المعالجات في القوائم المالية، يتبين أن الشركات التي تعمل خارج المعايير والقوانين هي ذات خصائص متماثلة، ومتمثلة في كل من هم من الأحجام الصغيرة وسائرة في النمو وأكثر مديونية، مقارنة بالشركات الأخرى التي لا تلجا إلى مثل هذه الممارسات. وتشير الدراسات أيضا إلى تأثير

---

108 SMAILI, N, **op cit,** p :10.

109 BEASLEY, M**, An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud**, The Accounting Review, vol 71, n° 4, 1996, pp: 443-664.

110 WRIGHI, D, **Evidence on the relation between corporate governance characteristics and the quality of financial reporting**, Working paper, 1999.

لجنة التدقيق وخصائصها (الاستقلال، وعدد من أعضاء الخبراء في المحاسبة ووجود مساهمين مراقبين لا ينتمين للجنة) في التقليل من هذه الممارسات.

من خلال تصفح الشكل في الأسفل نلاحظ أن محددات المخالفات (إعادة المعالجة والغش في القوائم المالية) يمكن تجميعها في مجموعتين رئيسيتين هما: الهيكل المالي ونظام الحوكمة. على الجانب الأيسر من الشكل نلاحظ أن احتياجات التمويل، نمو الشركات ومستويات الديون تزيد من احتمال إعادة المعالجة واحتمال المخالفة، ومع ذلك فإن خطر الإفلاس يشجع المسيرين على الاحتيال. على الجانب الأيمن تبين الآليات الرئيسية للحوكمة التي قد تؤثر على احتمال وقوع المخالفات. وفق نتائج الدراسات السابقة نجد أن تكوين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة التابعة له ووجود خبراء في مجال المالية أو المحاسبة، والمميزات الخاصة للمسيرين، وهوية وسمعة المراجع الخارجي ووجود المساهمين المراقبين كلها لها تأثير كبير على احتمالات ارتكاب المخالفات. ولكن فقط تكوين لجنة المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي ووجود المساهمين المراقبين يمكن لهم التحكم في تقليل من احتمالات إعادة المعالجات. وخلاصة القول أن الشركات المتهمة بالتزوير نجدها في الأغلب أنها تواجه صعوبات مالية وانخفاض نظام الحوكمة[111].

خاتمة:

تبعا لما تقدم في هذه الدراسة، يمكن استخلاص عدد من النتائج في شأن أهم القضايا المثارة بالدراسة،وذلك كما يلي:

- تبين الدراسة أن مبادئ حوكمة الشركات تحد بشكل كبير من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية المفصح عنها من طرف الشركات، لكن بالمقابل توجد فروقات بسيطة لهذا التأثير من مبدأ إلى أخر، ويأتي في مقدمة هذه المبادئ مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية.

-تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها، ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب أبرزها : التضخيم والتقليص المتعمد للأرباح، تخفيف تقلبات الدخل، التخلص من كل الخسائر في السنة الرديئة.

-مجالس الإدارة في الشركات مسؤولة عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

-يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعيا منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.

-يعد الإفصاح في القوائم المالية مطلبا جوهريا من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضة من مستخدميها وسلاحا فعالا للتصدي لمحاولات تضليل المعلومات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية

[111] SMAILI, N, **op cit,** p : 33.

الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بالمؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB بسكرة بالجزائر

أ.د. خليل عبد القادر د . بروبة إلهام

مخبر التنمية المحلية المستدامة جامعة محمد خيضر بسكرة

جامعة يحي فارس بالمدية الجزائر

khelil_aek@yahoo.com

ilhemberrouba@yahoo.com

ملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوعين مهمين وهما **الإبداع المحاسبي والبرامج المحاسبية،** باعتبارهما من الاهتمامات المعاصرة في المؤسسات الاقتصادية من خلال معالجة البيانات الضخمة، وتزويد الإدارات العليا بتقارير سريعة ودقيقة لانجاز أعمالها، وتقديم الاستشارات اللازمة لها لانجاز قرارات بشكل صائب، وذلك من خلال **محورين** تعرضنا فيهما إلى الإطار النظري للإبداع المحاسبي، ثم تطرقنا إلى واقع الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة **الجزائر، وهدفت** هذه الدراسة إلى التّعرف على واقع الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ودورها في معالجة البيانات الضخمة، وذلك باستخدام **المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة. واستنتجنا** أنّ مؤسسة صناعة الكوابل هناك ابداع محاسبي في برامجها وهي مواكبة للتطورات التكنولوجية.

Résumé:

Cette étude portait sur les deux questions sont importantes et sont la comptabilité créative et logiciel de comptabilité comme des préoccupations contemporaines dans les institutions économiques par le biais de traitement de données massives, et de fournir la haute direction rapide et des rapports précis pour achever ses travaux, et de fournir les conseils nécessaires à l'accomplissement des décisions correctement, à travers deux axes nous étions deux au cadre théorique à la comptabilité de la créativité, et ensuite nous avons traité avec la réalité de la comptabilité créative dans le logiciel de comptabilité et de son rôle dans la lutte contre l'industrie du câble de l'établissement de données massives Biskra, en Algérie, cette étude visait à identifier la réalité de la comptabilité créative dans le logiciel de comptabilité et de l'institution économique algérienne et leur rôle dans le traitement de données massives, en utilisant l'approche descriptive et la méthodologie de l'étude condition. Et nous avons conclu que l'organisation de l'industrie du câble, il y a la créativité dans les programmes comptables qui suivent le rythme de l'évolution technologique .

مقدمة:

نظرا لزيادة حجم المؤسسات الاقتصادية، وتعدّد أنشطتها أدى ذلك إلى زيادة الوقت والجهد بالإضافة إلى حصول العديد من المشاكل والأخطاء التي تحدث من تكرار كتابة واستخدام المعلومات، وكثرة السجلات والمطبوعات المتراكمة من المعلومات المحفوظة طوال سنوات عمل المؤسسات الاقتصادية، كل هذا أدى إلى اعتماد الابداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بالمؤسسة الاقتصادية كونها تقنية حديثة تساهم في معالجة الكم الهائل من البيانات وتزويد الإدارات العليا بتقارير سريعة ودقيقة لانجاز أعمالها وتقديم الاستشارات اللازمة لها لانجاز قرارات بشكل صائب، حيث أصبحت البرامج أحد الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية، لأن ما يميز عصرنا الحالي هو التطورات العلمية والتقنية وتأثيرها على المؤسسات الاقتصادية في ظل التطور التكنولوجي وبروز المعرفة كعامل أساسي

وضروري للتنافس بين المؤسسات تطلبت إدارة الإبداع والتغيير في الفكر المحاسبي والمالي حتمية تحسين ورفع كفاءة وفاعلية المحاسبين المبدعين، وفي ظل الظروف الحالية للمحاسبة ومحاولاتها المتقدمة في وضع التكنولوجيا كعامل أساسي لتطورها، كان التفكير الكبير في رفع كفاءة وفعالية المحاسبة والمحاسبين عن طريق الإبداع والابتكار المحاسبي.

وهذا ما سوف نتطرق له في هذه المداخلة لمعرفة واقع الابداع المحاسبي في البرامج المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر.

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية لمعالجة البيانات الضخمة بالمؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تطرقنا الدراسة إلى المحاور التالية:

I- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية.

II- الابداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة الجزائر.

I- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية:

I-1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

تعددت تعاريف الابداع بتنوع وجهات الباحثين ومن هذه التعاريف نذكر ما يلي[xvii]:

- الإبداع هو القدرة على تكوين وإنشاء شيء جديد، أو دمج الآراء القديمة أو الجديدة في صورة جديدة، أو استعمال الخيال لتطوير وتكييف الآراء حتى تشبع الحاجيات بطريقة جديدة، أو عمل شيء جديد ملموس أو غير ملموس[xviii].

- كما نعني بالإبداع الوحدة المتكاملة لمجموعة العوامل الذاتية والموضوعية، التي تقود إلى تحقيق إنتاج جديد وأصيل ذو قيمة من الفرد والجماعة، والإبداع بمعناه الواسع يعني إيجاد الحلول الجديدة للأفكار والمشكلات والمناهج. وتمّ تعريفه أيضا بأنه استحداث فكرة أو نظرية أو افتراض علمي جديد أو اختراع جديد أو أسلوب جديد لإدارة منظمه[xix].

ومنه نستطيع **تعريف الإبداع** بأنه مجموعة من التوجهات والميولات الوجدانية والقدرات العقلية التي يمتلكها الشخص، والتي تمكنه من إنتاج أفكار أصيلة وتتعدد أنواع الإبداع بحسب المجال الذي نريد دراسته ومن بين المجالات المهمة بالنسبة للمؤسسات والأفراد نجد المحاسبة التي هي عبارة عن نظام للمعلومات هذا الأخير يحتاج لإبداع من أجل توصيل معلومات دقيقة، صحيحة، ذات مصداقية للأطراف من أجل اتخاذ القرار ومن هنا ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية.

وتعدّ المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية، وذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين المحاسبيين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (ارنون) وتحميل شركة (آرثر أندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (ارنون) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

وهناك عدة تعاريف للمحاسبة الابداعية تختلف باختلاف وجهات نظر الباحثين التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية نذكر منها ما يلي[xx]:

– تعرف بأنها هي "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها".

– كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال". وهي كذلك عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".

كما تُعّرف بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

ومنه نستطيع تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.

I–2– خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في[xxi]:

– قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛

– قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛

– أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛

– اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛

– النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

I– 3– مجالات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل مجالات المحاسبة في:

– نظام المعلومات المحاسبي؛

– القياس المحاسبي؛

– طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة؛

– الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية؛

– أساليب التحليل المالي؛

– تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

I– 4– تقنيات المحاسبة الإبداعية:

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية والتي تصنف حسب عدة اعتبارات وفي عدة أصناف، نذكر منها[xxii]:

I – 4–1– تصنيف François Bonnet سنة 1995:

– جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية: وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات؛

– جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية: وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة؛

– جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير: من خلال تحسين النتيجة؛

– عمليات على الميزانية:رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأسمال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

I - 1-4- تصنيف d'Hervé Stolowy :

– تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛

- تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج؛
- تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

من خلال ما سبق نستطع أن نقول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية.

II– الابداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة الجزائر.

II–1– مفهوم البرامج:

II–1–1– تعريف البرمجيات:

تعني البرمجيات برامج الحاسوب التي تعمل على إدارة المكونات المادية وتشغيلها كما تقوم بمختلف التطبيقات، ولأهميتها أصبحت تكنولوجيا أساسية لتشغيل الحاسوب مثل Microsoft، كما تساهم البرمجيات في معالجة المعلومات وتسجيلها وتقديمها كمخرجات مفيدة لأداء العمل وإدارة العمليات.[xxiii]

II–1–2– أنواع البرمجيات: تقسم البرمجيات بشكل عام إلى[xxiv]:

أ– برمجيات النظام: تعد برمجيات ضرورية لتشغيل الحاسوب وتنظيم علاقة وحداته ببعضها، ويضم هذا النوع من البرمجيات: برامج التشغيل والتي هي عبارة عن سلسلة البرامج التي تعدها المؤسسة المصنعة للحاسوب وتخزن فيها داخليا وتعد جزءا من الحاسوب نفسه؛

ب– برمجيات التأليف: وهي مجموعة البرامج التي تقوم بترجمة التعليمات، وبإحدى لغات البرمجة ذات المستوى العالي إلى لغة الآلة، وبمعنى أخر فإنه تتم ترجمة التعليمات المكتوبة بلغات مثل لغة البسكBASIC إلى لغة يفهمها الحاسوب؛

ج– البرمجيات التطبيقية: هي مجموعة البرامج التي يستخدمها المستفيد من أجل حل مشكلة معينة، أي البرامج التي تقوم بمعالجة البيانات فعلا وهذه البرامج تقسم إلى عدة أصناف حسب الأغراض المستفاد منها فنجد[xxv]:

– برامج التطبيقات الإدارية: وهنا نميز بين:

✓ **برامج إدارة الأعمال:** مثل برامج المحاسبة والرواتب والتسويق والتوزيع والمالية والمصاريف، وإدارة الموارد البشرية، وإدارة المكتبات، مراقبة المشتريات والمخازن، كلها برمجيات تؤدي وظائف إدارية مهمة؛

✓ **برامج دعم القرارات:** يُمكن أن يستخدمها المديرون لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، تركز بعض هذه البرامج على حل مشكلات بصفة عامة مثل مجموعة المنفذ EXecutivePackag وحلولا لمشكلات إدارية في التخطيط ووضع الموازنات، بينما صمم بعضها الأخر للمساعدة على حل مشكلات محددة ومثال أخر من هذه البرامج محلل القرارات decisionanalyst الذي يساعد المدير على اختيار أفضل حل من البدائل المطروحة عن طريق التقويم الكمي للبدائل المختلفة؛

✓ **برامج التطبيقات العلمية:** هي البرامج المستخدمة في معالجة البيانات العلمية في المجالات الرياضية، والهندسية والعلوم الطبيعية والإحصاء، والتصميم الهندسي، ومراقبة التجارب وبحوث العمليات؛

✓ **برامج التطبيقات العامة:** هي البرامج التي تمكّن من معالجة البيانات والمعلومات مثل: الجداول الإلكترونية، رسومات الحاسوب، برامج قواعد البيانات، برامج البريد الإلكتروني، معالج النصوص[xxvi].

✓ **الأنظمة الخبيرة:** هي الأنظمة المتخصصة والأكثر تطورا في برمجيات التطبيقات، وهي برامج للذكاء الصناعي، إذ تمكّن هذه البرامج من حلّ المشكلات عوضا عن الخبرات البشرية التي قد لا تكون في زمان ومكان الحاجة إليها، فعندما تحتاج المؤسسة لاتخاذ قرار لحل مشكلة معقدة فإنها تلجأ عادة لنصيحة الخبراء الكافية حول طبيعة المشكلة، وهم يدركون البدائل المتوفرة، وفرص النجاح، وتكاليف العمل المتوقعة، وتلجأ الشركات إلى نصيحة الخبراء في شراء المعدات، الدمج، والاقتناء وإستراتيجية الإعلان، والأنظمة الخبيرة تحاول أن تحل محل الخبراء البشريين، إن الأنظمة الخبيرة بالطبع هي أنظمة صنع قرار أو أجهزة حاسوبية وبرمجيات لحل المشاكل، وتستطيع أن تصل إلى مستوى معين في الأداء تساوي أو حتى تتعدى الخبراء البشريين في بعض الاختصاصات، الأنظمة الخبيرة بطبيعتها هي فرع تطبيقي من الذكاء الاصطناعي، وهناك تطبيق له في التشخيص الطبي كما أن الأنظمة تنتشر في مجالات تطبيقية معقدة كإدارة العقارات والقدرات، خطط الشركات، نصيحة ضريبية، تقييم التحكم الداخلي وتحليل الخطأ، الفكرة الأساسية وراء النظم الخبيرة بسيطة، فالخبرة تنتقل من الخبراء إلى الحاسوب بتخزينها في الحاسوب، ويستدعيها مستخدمو الحاسوب كنصيحة معينة عند الحاجة، ويستطيع الحاسوب أن يتوصل إلى استخلاصات معينة، وبعد ذلك تنصح الأنظمة الخبيرة الشخص المحتاج إلى الاستشارة لاتخاذ القرار المناسب[xxvii].

II-2- قاعدة البيانات :

سوف يتم في هذا العنصر التعرف على قاعدة البيانات.

II-2-1- تعريف قاعدة البيانات:

تعرّف قاعدة البيانات بالمفهوم العام، أنها المستودع الذي يشتمل على كل البيانات والمعلومات المتواجدة في المؤسسة، أما بالمفهوم الضيق تحدد قاعدة البيانات بأنها تشتمل فقط على البيانات والمعلومات المختزنة قي الكومبيوتر والتي تتوفر للمعالجة الآلية[xxviii].

حيث تخزن البيانات في قاعدة البيانات بشكل ملفات، والملف هو مجموعة من السجلات والسجل بدوره يتكون من عناصر أصغر هي الحقول، مثل اسم الطالب يمثل عنصر في حقل قاعدة بياناته، حيث يتكون الحقل من عدد من البايت والبايت من البيتBit، وقاعدة البيانات لا تضم ملفات البيانات فحسب، وإنما تضم أيضا وصفا دقيقا للعلاقات بين السجلات الموجودة في الملفات وتوصيف لكل عنصر من عناصر البيانات المعالجة[xxix].

II-3- واقع الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بمؤسسة صناعة الكوابل:

II-3-1- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: أنشئت **" وحدة الكوابل الكهربائية بسكرة "** في سنة 1986، حيث كانت تابعة آنذاك " للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل " الكائن مقرها بالعاصمة، ثم انفصلت عنها في سنة 1998، لتصبح **" مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة "**، حيث تقع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة في المنطقة الصناعية غرب المدينة على جانب الطريق الوطني رقم 46 تبعد حوالي 450 كلم عن الجزائر العاصمة، وقد استفادت من قرار الاستقلالية في 04-11-1997 رأس مالها 800000000 دج، وبعد الشراكة مع الشركة الإسبانية أصبح رأسمالها يقدر بـ 1010000000دج، وتعتبر من أكبر المصانع على المستوى الإفريقي، تقدر مساحتها ب: 42 هكتار مغطاة تشتمل على ورشات إنتاج، مباني إدارية ...

أما القسم الباقي فهو عبارة عن مساحة حرة تقدر ب: 26 هكتار تشتمل على موقف للسيارات ومساحة خضراء. ويبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2012/12/24: 844 عامل، حوالي 77 % منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج، وهم ينقسمون إلى: إطـارات: 117، أعوان تحكم: 161، أعوان تنفيذ: 566. أما بالنسبة للطاقة الإنتاجية البدائية هي 28000 طن، ولكن تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية.

وقد قامت مؤسسة ENICAB بعقد شراكة مع شركة إسبانية "GENERAL CABLE" أواخر نوفمبر2007، حيث أن النسبة المخصصة لهذه الشركة تقدر ب 70%، أما الدولة فكان لها30%، وبذلك فقد أصبحت مؤسسة ENICAB فرعا للشركة الإسبانية ولم تعد ملكا للدولة.

II-3-2- واقع الابداع المحاسبي في البرامج المحاسبية بمؤسسة صناعة الكوابل ENICAB

تستخدم مؤسسة صناعة الكوابل تكنولوجيا المعلومات منذ سنة 1988 إلى يومنا هذا، كما أنها ظلّت مواكبة للتطورات التكنولوجية وهذا لتحقيق الفعالية، والاستفادة من المميزات التقنية لتكنولوجيا المعلومات في تطوير وتحسين أداءات مختلف الوظائف، وذلك من خلال استخدام هذه الأداة في تخزين ومعالجة وتبادل المعلومات بسهولة ودقة، وبعد زيارة المؤسسة محل الدراسة وملاحظة الهيكل التنظيمي وجدنا أن هناك دائرة خاصة بالمعلوماتية تابعة للمديرية العامة، حيث تتمثل مهمتها في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة في إطار الاتصالات السلكية واللاسلكية والشبكة المعلوماتية وبرامج وأجهزة الحاسوب، حيث يقوم بإدارتها أربع مهندسين في الإعلام الآلي وتقني سامي في الاتصالات، وهذا يدل على أن المؤسسة تقوم بتوظيف إطارات مختصة وتكوين المستعملين لهذه الأداة، ولمعرفة واقع البرامج المحاسبية بمؤسسة صناعة الكوابل **ENICAB** تطرقنا إلى تطور البرامج المحاسبية.

II-2- 3- تطور البرامج المحاسبية (من1988 إلى 2013).

هناك عدة تغييرات وتطورات حدثت خلال هذه الفترة، سواء في الحواسيب أو البرامج أو الشبكات وبالأخص البرامج التي كان فيها تغيير، وهذا التغيير كان من طرف مهندس في الإعلام الآلي والذي هو مساعد المدير التنفيذي المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات، أي موظف من داخل المؤسسة بالإضافة إلى برامج فرضت على المؤسسة من طرف المؤسسة الأم أي الشركة الإسبانية"GENERAL CABLE"، بالإضافة إلى أخرى تم اقتنائها من خارج المؤسسة.

في سنة 1988: كانت المؤسسة تستخدم حواسيب ذات الحجم الكبير، وهواتف ثابتة وتستخدم ثلاث برامج تطبيقية، وهي تتمثل فيما يلي:

- **PAIE** : يستخدم هذا البرنامج في وظيفة الموارد البشرية، وهذا البرنامج تم كتابته داخل المؤسسة من قبل إطار مختص في الإعلام الآلي، أي مهندس في الإعلام الآلي، و كان ذلك في سنة 1988، حيث تم إعداده هذا البرنامج لتسيير الموارد البشرية، ويقصد بذلك بالأخص إعداد كشوف الأجور les fiches de paie؛
- **GESTION DE STOCKS MP/PR**: يستخدم هذا البرنامج لتسيير المخزونات، من قطع غيار والمواد الأولية وتمت كتابة هذا البرنامج من داخل المؤسسة من طرف مساعد المدير التنفيذي المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات، والذي هو مهندس في الإعلام الآلي؛
- **Comptabilité Générale** : يستخدم هذا البرنامج في الأغراض التي أعد من أجلها، والتي تتمثل في إعداد جداول حسابات النتائج، الميزانية، دفتر الأستاذ، اليومية.

في سنة 1989: لم تكن هناك تغييرات لكن جرت بعض التطورات في البرامج السابقة من طرف مساعد المدير التنفيذي المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات.

من سنة 1991-1993: في سنة 1991، تم استخدام الشبكة، كما قامت المؤسسة باقتناء من شركة CTEC ALGER الأنظمة التالية : - ACHAT d'un Multi post ، - Application

وهذا عبارة عن وحدة مركزية مع عدة تطبيقات، حيث هي عبارة عن وحدة مركزية واحدة، لكن تشمل عدة حواسيب، أي أن كل الموظفين يعملون بهذه الوحدة، ولكن هذا لم يدم طويلا إلا سنتين لعدم نجاحه.

من سنة 1994-2000: خلال هذه الفترة، تم ظهور عدة برامج والتي تمت كتابتها من طرف مساعد المدير التنفيذي المسؤول عن تكنولوجيا المعلومات، والذي هو مهندس في الإعلام الآلي، وهذه البرامج تتمثل فيما يلي:

- **Commercial** : يستخدم هذا البرنامج لتسيير ملفات الزبائن، ولتسيير المخزون النهائي في المخازن ومناطق التوزيع التابعة للمؤسسة؛
- **Gestion de stocks PF**: يستخدم هذا البرنامج لتسيير المخزون النهائي؛
- **Investissement**: هذا البرنامج يستخدم لحساب اهتلاكات الاستثمارات، وهو عبارة عن تطبيق بسيط؛
- **Calcul du Prix de Revient Du Câble**:ويستخدم هذا البرنامج لحساب سعر التكلفة؛
- **Comptabilité Matière**: أي محاسبة المواد حيث تم إعداد هذا البرنامج لتسجيل دخول وخروج المواد؛
- **Comptabilité Client** : أي محاسبة العملاء، حيث تم إعداد هذا البرنامج لتسجيل فواتير الزبائن؛
- **Comptabilité Générale** : يستخدم هذا البرنامج لإعداد الأغراض التي أعد من أجلها أي كل ما يتعلق بالمحاسبة العامة؛
- **Gestion de personnel**: يستخدم هذا البرنامج لتسيير المستخدمين أي حساب الأجور.

من سنة 2001-2007: خلال هذه الفترة، تم إدخال حواسيب صغيرة الحجم مع الطابعات، كما أنه تم إدخال آلة يطلق عليها informatique industrielle : faire assistée les machines par des automates، حيث يقوم الفرد بإدخال مواصفات الكابل وهي تقوم بإنتاجه.

من سنة 2008-2013: في هذه الفترة أصبحت مؤسسة ENICAB فرعا للشركة الإسبانية" GENERAL CABLE"، ولم تعد ملكا للدولة وهذا كان في أواخر نوفمبر2007، وهذه الشركة أي"GENERALCABLE" قامت بإدخال مجموعة من الحواسيب المنقولة والبرامج، وتثبيت الشبكة وإدخال نظام تشغيل خاص، وكل ما هو جديد في هذه الفترة يتمثل فيما يلي:

- **Installation réseau intranet wifi+fibre optique**: أي تثبيت شبكة الإنترانت؛
- **Installation serveurs** : يقوم بتخزين البيانات والمعلومات، وكل العمليات التي تمت في المؤسسة وتبادلها بين الموظفين والفروع؛
- **Installation master Windows** : عبارة عن نظام تشغيل خاص حيث يستطيع الموظفين المخول لهم فقط الدخول له؛
- **Commercial**: يستخدم هذا البرنامج لتسيير ملفات الزبائن وتسيير المنتوج النهائي؛
- **Comptabilité**: يستخدم هذا البرنامج لتقييد العمليات الحسابية في دفتر اليومية، وإعداد دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، الميزانية، جدول حسابات النتائج؛
- **Achat**: هذا البرنامج خاص بعمليات الشراء؛
- **Production**: يستخدم هذا البرنامج لتسيير مراحل المنتوج النهائي لمتابعة كميات الإنتاج بالإضافة إلى إعداد قوائم الإخراج؛
- **Diko**: يستخدم هذا البرنامج لحساب تكلفة الإنتاج؛
- **Gestion du Pointage par badge**: يستخدم لتسجيل حضور الموظفين يوميا عن طريق بطاقة إلكترونية؛
- **AS400**: هو اختصار ل System de gestion de base de donnée، أي عبارة عن قاعدة بيانات يستطيع الموظفين الذين لديهم الحق الدخول إليها عن طريق كلمة سر، وهو يستخدم آليا مع البرامج السابقة.

II-2-4- واقع الإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية ودورها في معالجة البيانات الضخمة بمؤسسة صناعة الكوابل

بعد زيارتنا للمؤسسة وملاحظتنا للبرامج وجدنا أنها تستخدم برامج تطبيقية، وبرامج ذات الاستخدام العام والتي تتمثل في:

- **برامج معالج النصوصWORD**: من المعروف فهو البرنامج الذي يسمح بكتابة نص، وفي الأغلبية يستفيد منه موظفي المؤسسة على مستوى كل المديريات في المراسلات فيما بينهم أو بين الفروع؛
- **المجدولEXCEL**: يسمح هذا البرنامج برسم جداول بطريقة سهلة وسريعة، وهو مستغل خاصة في المحاسبة المالية؛
- **برامج معالجة الصور**: يستفيد منه موظفو المؤسسة على مستوى كل المديريات تقريبا في تسريع وتحسين بعض الأعمال.

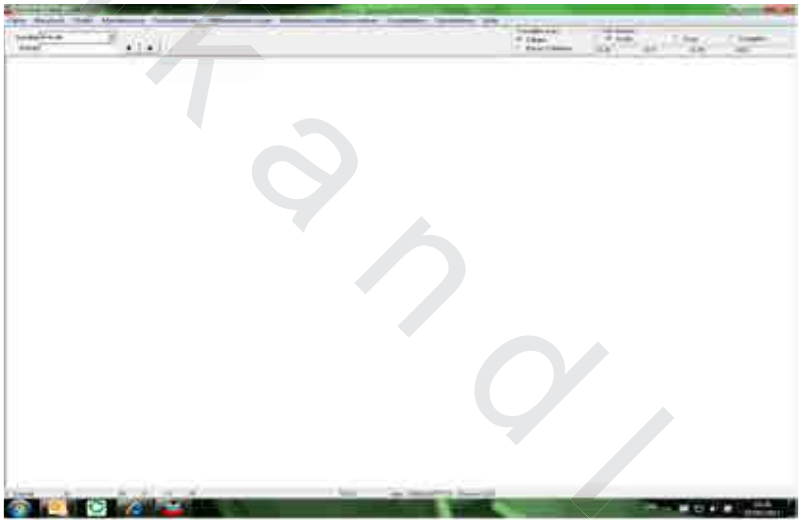
أما البرامج التطبيقية فتم إعداد أغلبها من طرف إطار في المؤسسة، والذي يمثل المسؤول التنفيذي في تكنولوجيا المعلومات، أما البعض الآخر فهو من الشركة الإسبانية " GENERAL CABLE" والبرامج التي يتم استخدامها حاليا تتمثل في:

☑ **Uniclass** : هذا البرنامج تستخدمه مديرية المالية والمحاسبة، في تسجيل كافة العمليات المحاسبية في دفتر اليومية، وإعداد دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، الميزانية، جدول حسابات النتائج وهو كذلك يستخدم آليا مع AS400 ؛

☑ **AS400** : عبارة عن قاعدة بيانات يعمل آليا مع البرامج التالية: CIS وهو اختصار ل Cable information system، DIKO، Achat، Uniclass، وبما أننا تكلمنا على قاعدة البيانات فبالإضافة إلى AS400، فإن المؤسسة تتوفر على Windows SERVER 2008؛

☑ **DIKO** : **هذا** البرنامج كما ذكرنا سابقا، يقوم بحساب سعر تكلفة الكابل، ويأخذ البيانات آليا من النظام AS400 ، وهو يتمثل في الشكل التالي رقم (01):

شكل رقم (01) : الشكل العام لبرنامج diko

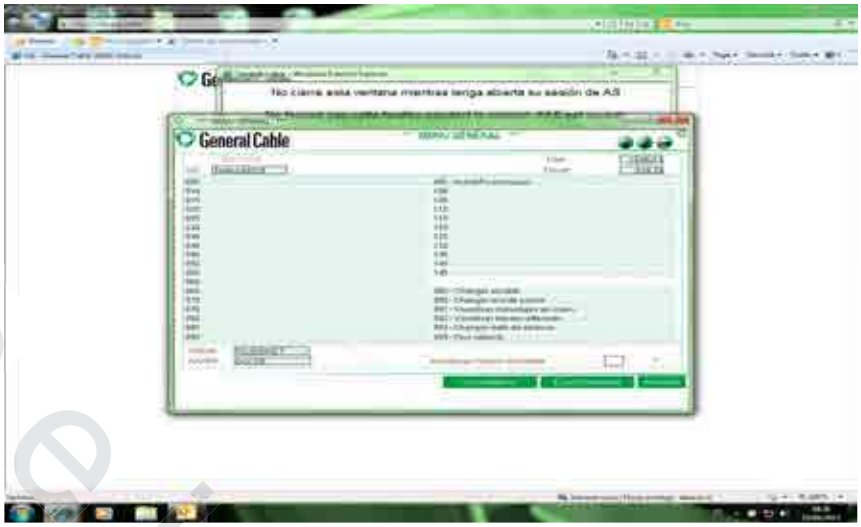


المصدر: مصلحة المحاسبة المالية.

☑ **Achat** : وهذا البرنامج تستخدمه مديرية الشراء في تسجيل العمليات الخاصة بشراء المواد الأولية وقطع الغيار وهو أيضا يعمل آليا مع النظام AS400، ويتمثل هذا البرنامج في الشكل التالي رقم (02):

obeikandl.com

شكل رقم (02) : الشكل العام لبرنامج achat



المصدر: مصلحة المشتريات.

☑ **Investissement**: يستخدم هذا البرنامج لحساب اهتلاكات الاستثمارات، وهو عبارة عن تطبيق بسيط والذي يتمثل في الشكل التالي رقم (03).

شكل رقم (03) : الشكل العام لبرنامج الاستثمارات

المصدر: مصلحة المحاسبة المالية.

حيث يوضح الشكل رقم 03 الملفات الثابتة التي لا تتغير يوميا، وتتضمن نافذة الملفات: الاستثمارات، وملف المخطط المحاسبي، وأخيرا ملف العائلات والتي تعني الآلات التي هي من نفس النوع أو الاختصاص، ونافذة المعالجات والتي تتضمن المشتريات والمبيعات وإدخال الجرد الفيزيائي، ونافذة طباعة النتائج مثل بطاقة استثمار ما، بالإضافة إلى عرض حوصلة عامة حسب رقم حساب استثمار ما. ونافذة صيانة وحماية البرنامج.

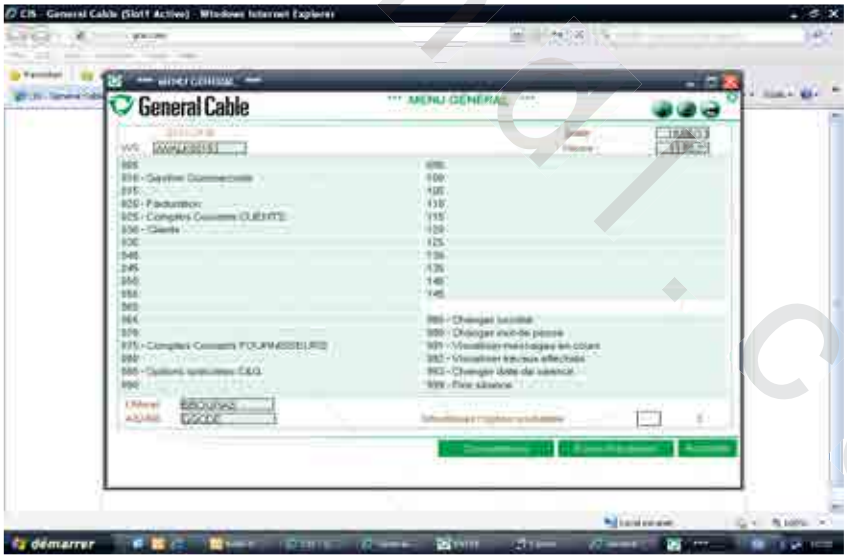
☑ **Comptabilité Matière** : أي محاسبة المواد، وهو يقوم بمتابعة دخول وخروج المواد الأولية وقطع الغيار وحساب التكلفة الوسطية المرجحة وهو يتمثل في الشكل التالي رقم (04):

شكل رقم (04) : الشكل العام لبرنامج محاسبة المواد.

المصدر: مصلحة المحاسبة المالية.

☑ **Comptabilité Client et fournisseur**: أي محاسبة الموردين والعملاء، ويستخدم هذا البرنامج لتسجيل الفواتير ويتمثل في الشكل التالي رقم (05):

شكل رقم (05) : الشكل العام لبرنامج محاسبة العملاء والموردين.



المصدر: مصلحة المحاسبة المالية.

☑ **Commercial**: هذا البرنامج خاص بالتسيير التجاري، يقوم بإعداد الفواتير وتسيير ملفات العملاء وعرض المنتجات النهائية، ويتمثل هذا البرنامج في الشكل الموالي رقم (06):

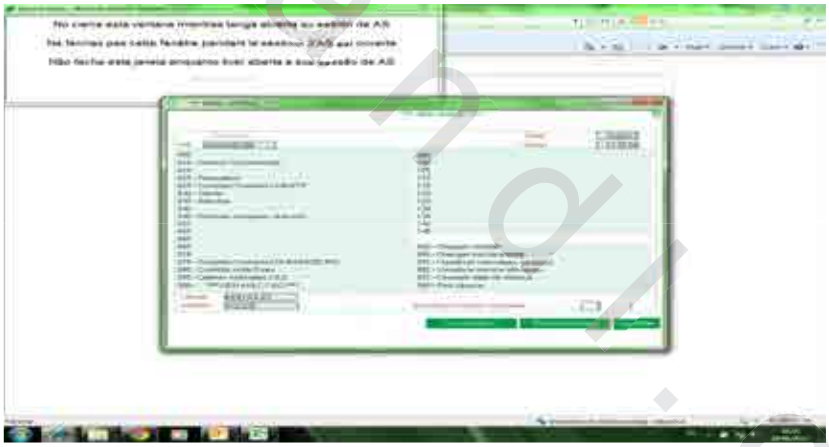
obeikandl.com

شكل رقم (06) : الشكل العام لبرنامج تسيير العمليات التجارية.

المصدر: المديرية التقنية والتجارية.

☑ **Finance**: هذا البرنامج يستخدم لغرض حساب المصاريف والمؤونات والتكاليف (تكاليف التخزين، العمال الخدمات، وجميع المصاريف الخاصة بالسنة المالية) الذي يتمثل في الشكل التالي رقم 07):

شكل رقم (07) : الشكل العام لبرنامج Finance



المصدر: مصلحة المحاسبة المالية.

☑ **Gestion de personnel** : هذا البرنامج كما ذكرنا سابقا يستخدم لتسيير المستخدمين ونافذة هذا البرنامج الرئيسية موضحة في الشكل التالي رقم (08):

شكل رقم (08) : لشكل العام لبرنامج Gestion de personnel.

obeikandi.com

المصدر: مصلحة الموارد البشرية

يوضح الشكل رقم (08) نافذة الملفات التي تحتوي على الملفات الثابتة، أي المعلومات التي لا تتغير يوميا، أيضا نافذة حساب الأجور والتي تتضمن الأجر الشهري والأجر التقديري، وطباعة النتائج أو عرض النتائج التي تخص حساب الأجور مثل كشف الأجور، ونافذة الأرشيف أي عرض معلومات الفترات السابقة مثل كشف الراتب أي فترة من الفترات السابقة، بالإضافة إلى نافذة صيانة البرنامج والملفات، ونافذة الجداول التي تحتوي على المعلومات الدائمة مثلا: شبكة الأجور.

خاتمة:

من خلال ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من **النتائج**:

- ✓ الإبداع المحاسبي عبارة عن تحسين، تطوير وتجديد السياسات، الأنظمة والنظريات المحاسبية، بحيث تصبح تتوافق مع التطور التقني، التكنولوجي، الثقافي، السوسيولوجي للمؤسسات في ظل العولمة المالية؛
- ✓ الإبداع المحاسبي عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة، يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة؛
- ✓ شهد الإبداع المحاسبي تقدما هائلا في مجال المالية والمحاسبة، إلا أنه أصبح مطلبا حيويا وضرورة ملحة تفرض حالها على المؤسسة الاقتصادية التي تريد البقاء والاستمرار؛
- ✓ يرتبط الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية بإدخال التغيرات والتطورات في مجال المحاسبة والمالية، أو سياسات وإجراءات عمل جديدة، وكذا ممارسات المهنية وخبرات محاسبية إدارية مختلفة، فقد أصبح يمثل مزية تنافسية شديدة الأهمية وأداة فعالة للتسيير، وعلاج العراقيل والمشاكل المحاسبية داخل المؤسسة الاقتصادية، عن طريق استخدام طرق مختلفة لتوليد الأفكار المحاسبية الإبداعية والاستفادة منها.
- ✓ تتميز البرامج المحاسبية بالدقة والسرعة الفائقة للمحاسبين، من إلقاء أعباء أداء الأعمال الروتينية على عاتق البرامج، مما يسمح لهم بالتفرغ لدراسة وتحليل النتائج والقيام بالمهام الأكثر إنتاجية، أما في النظام اليدوي ينصبّ اهتمام

المحاسبين على التحقيق من الدقة المحاسبية للبيانات، وإلى تكوين الموازين التي تمكّن من اكتشاف الأخطاء، وينفق معظم وقته في تجميع وتبويب وتحقيق البيانات، واستخراج النتائج، مما يجعل الوقت للأعمال الأكثر إنتاجية وفعالية ضئيل جدا؛

✓ رغم مميزات استخدام البرامج المحاسبية، إلا أنه لا يخلو من المشاكل، والتي تتمثل في اختفاء السجلات المادية، لأنها أصبحت غير مرئية والحاسب وحده القادر على القراءة، لأنها مسجلة في الذاكرة المركزية أو على الأقراص الممغنطة، ووجود خطر الفيروسات التي سوف تؤدي إلى تلف البيانات المخزنة أو عطب النظام.

✓ مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB تستخدم البرامج المحاسبية بكل مكوناتها، ويتم الابداع فيها وذلك لمواكبة التطورات ؛

✓ مكّنت البرامج المحاسبية من تنفيذ هذه الأعمال المحاسبية بسرعة وبدقة أكبر، كما أنها سهّلت عملية التحقق من صحة العمليات وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي؛

✓ لابد أن تكون لدى المحاسبين مهارات متخصصة وكفاءة عالية، يُمكن اكتسابها من خلال المعرفة العلمية والدورات التدريبية للتمكن من التعامل مع هذه التكنولوجيا.

كما مكّنتنا هذه الدراسة من تقديم جملة من المقترحات أهمها:

1) ضرورة تدريب وتأهيل المحاسبين لتمكنهم من التعامل مع هذه التكنولوجيا بكل سهولة وحذر وهذا لاكتشاف المخاطر وللإبداع المحاسبي فيها باستمرار.

2) ضرورة الابداع المحاسبي وهذا مسايرة للظروف والتطورات الحاصلة في المحيط.

3) ضرورة توفر المعرفة الكافية لدى المحاسبين وتهيئة وتوفر كل ما يستلزم للإبداع المحاسبي في البرامج المحاسبية.

الهوامش والمراجع:

تاريخ الاطلاع 2016/03/20. http://alyasmen.net/vb/showthead.php?3014 الفرق بين مفهوم الإبداع و الابتكار (على الخط) [1] -

- نادية هايل السرور، **مقدمة في الإبداع**، دار وائل للطباعة والنشر، 2002، ص 21 .[1]

- عرض محمد رؤوف حامد وأخرون، **إدارة الإبتكار الإستراتيجي والتغيير**، المكتبة الأكاديمية، 2000 ص 30.[1]

[1]Diana Balaciu, Victoria Bogdan, Alina Beattrice Vladu: A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE, [a la line]• **oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1120091/16.pdf** consulter le 20/03/2016.

[1] – عجيلة محمد بن مبروك، **دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار** – دراسة ميدانية حالة الجزائر، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2009، 2010، ص18.

[1]• INTRODUCTION : [a la line] univ-brest.fr/masterif/memoirecomptacreasraisonsdvpt.pdf consulté le 25/03/2010••

[1] - غسان قاسم داود اللامي وأميرة شكرولي البياتي، **مرجع سابق**، ص 19.

[1] - عامر إبراهيم قنديلجي وإيمان فاضل السمارائي، **تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص ص 167-169.

– سليم الحسنية، **نظم المعلومات الإدارية (نما)**، ط3، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 131- 133.[1]

- سعد غالب ياسين، **الإدارة الإلكترونية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 31.[1]

- علاء عبد الرزاق السالمي، **نظم المعلومات والذكاء الاصطناعي**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص80.[1]

محمد محمد الهادي، **التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر**، دار الشروق، القاهرة، مصر، 1993، ص98.- [1]

- سعد غالب ياسين، **تحليل وتصميم نظم المعلومات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص278.[1]