

## دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

د . سيد عبدالرحمن عباس بله

المدير المالي لمؤسسة عبدالعزيز عبدالله الراجحي للتجارة

الرياض - المملكة العربية السعودية

### المستخلص

هدف البحث إلى التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ودورها في رفع كفاءة أداء الشركات، وإلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية المتعلقة بالموضوع مع استقراء أهم نتائجها .

### Abstract

The purpose of the research to the definition of corporate governance and its principles and its importance, objectives, and knowledge of the role of governance in reducing the practice of creative accounting and its role in raising the efficiency of companies' performance, to shed light on corporate governance in the Sudan, the researcher used a descriptive analytical approach and look at the theoretical and field studies of Arab and Foreign on the subject with the induction and presentation of the most important results.

### أولادور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

إن انهيار عدد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة إنرون (Enron) للطاقة و شركة وورلدكوم (WorldCom) وانهيار شركة آرثر اندرسون (Arthur Anderson) التي تعتبر في حينها واحدة من أكبر خمسة شركات المحاسبة والمراجعة في العالم - والتي أصبحت فيما بعد الأربعة الكبار - نتيجة لتورطها في انهيار شركة إنرون وممارسة تضليل في التقارير والقوائم المالية مما أثر بصورة سلبية على الأسواق المالية الأمريكية مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2002 م بعمل قانون Oxley Act Sarbanes- الذي أزم الشركات المدرجة في الأسواق المالية بالتقيد وتطبيق ما جاء به للحد من تدني الأخلاقيات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### مشكلة وأسئلة البحث

إن مصطلح حوكمة الشركات ظهر منذ الثمانينات كنتيجة للمنافسة الحادة التي تعرضت لها العديد من الشركات الأمريكية من مثلتها 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 المنشأة والأطراف المتعاملة معها لتجنب الصراعات

بين هذه الأطراف<sup>(1)</sup>، كما تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على القوائم المالية حيث تظهرها بصورة غير حقيقية بهدف تحقيق رغبات الإدارة وليس مصلحة المستفيدين منها ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

1. ما هو دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأداء ؟
2. هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟
3. هل الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة ؟
4. ما هو دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

### أهداف البحث

يهدف البحث إلى التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات ، كما يهدف البحث إلقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان ودور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الناحية العلمية لمواكبة الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي لتطبيق آليات حوكمة الشركات لما لها من أثر في إرساء مبدأ الشفافية والمساءلة والمحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة وضمان جودة التقارير المالية وتحقيق فعالية في أداء الشركات لتدفع عملية التنمية الاقتصادية في بلدانها إلى الأمام وكذلك معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على أرقام القوائم المالية للشركة وتظهرها بصورة خلاف الواقع الفعلي مما يضلل مستخدمي هذه القوائم، ومن الناحية العملية تأتي أهمية البحث في ظل اهتمام الجهات الرسمية وغير الرسمية والمنظمات المهنية والأكاديمية بتطبيق حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والبحث يساهم في إثراء ذلك .

### منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي *Analytical Descriptive Approach* والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية المتعلقة بالموضوع مع استقراء وعرض أهم نتائج الدراسات السابقة المتعلقة بحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، واستنباط ما يدعم تطوير حوكمة الشركات و يفيد في رفع كفاءة أداء الشركات والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### تنظيم البحث

وللإجابة على أسئلة البحث وتحقيق أهدافه فإنه يمكن تقسيم الجزء التالي من البحث كما يلي:

- الدراسات السابقة .
- الإطار العام لحوكمة الشركات .
- مفهوم ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليبها.
- حوكمة الشركات ودورها في رفع كفاءة الأداء والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

## الدراسات السابقة

تناول العديد من الدارسين والباحثين موضوع حوكمة الشركات وكذلك تعرض الكثير منهم لمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها ومن هذه الدراسات والبحوث ما يلي :-

### أ- الدراسات التي تناولت حوكمة الشركات

1- دراسة (Julie 2001)<sup>(2)</sup>: اهتمت الدراسة بأثر مقدار الإفصاح الإجمالي عن عناصر حوكمة الشركات على التغيرات المالية في التقارير المالية في شركة فيليب خلال الفترة ما بين 1992م - 2000م قبل أربعة سنوات من اشتراط ضرورة الإفصاح عن عوامل الحوكمة من قبل لجنة البورصة الاسترالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم عناصر الحوكمة التي تم الإفصاح عنها في التقارير المنشورة للشركة خلال تلك الفترة تمثل لجنة المراجعة، النظام الشركة الأخلاقي، تكوين المجلس، المكافأة للمجلس والإدارة، اللجان التنفيذية، الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة ولجانه، التقرير والإشراف المالي.

2- دراسة (Beltratti 2005)<sup>(3)</sup>: هدفت الدراسة إلى فهم علاقة حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية بتعظيم الربح في الشركات وأشارت النتائج إلى إن حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية لهما علاقة ايجابية بالقيمة السوقية للشركة مما يشير إلى انه آلية السوق في المدى البعيد يجب أن تكون قادرة على توفير موارد إضافية لهذه الشركات .

3- دراسة (عبد الحلیم 2005م)<sup>(4)</sup>: هدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق المصارف السودانية للحوكمة المؤسسية وإبراز أهمية تطبيق الحوكمة على الجهاز المصرفي السوداني، من خلال استخدام استبانته وزعت على مجموعة من المصارف العاملة في السودان، وتوصلت الدراسة إلى إن المصارف السودانية تطبق مبادئ الحوكمة المؤسسية المثلة في مقررات لجنة بازل للإشراف المصرفي وتعليمات البنك المركزي.

4- دراسة (متولي، 2006م)<sup>(5)</sup>: هدفت الدراسة لإجراء مقارنة بين حوكمة الشركات وفقا لنظام الشركات السعودي والمعايير الدولية للحوكمة المؤسسية وذلك لتحديد الفجوة بينها وتعيين الملامح المحاسبية لهذه الفجوة وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة بين قانون الشركات في المملكة العربية السعودية والمعايير الدولية لحوكمة الشركات.

5- دراسة (الحلبي، 2009م)<sup>(6)</sup>: هدفت الدراسة إلى بيان دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سوريا، تم توزيع استبانته على هذه شركات وتوصلت الدراسة إلى العديد من الأسباب التي تبرر الدور الايجابي لإجراءات ومبادئ الحوكمة في زيادة الربحية في المنشآت السورية الخاصة.

6- دراسة (Mohammed 2010)<sup>(7)</sup>: هدفت الدراسة معرفة دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات ومدى فعاليتها في استخدام الموارد المتاحة والمحافظة على أصول الشركات وتحديد المشاكل التي واجهت أنظمة الرقابة الداخلية وفرضت قيود على كفاءتها بالتطبيق على شركة سكر

كثافة وتوصلت الدراسة إلى إن الرقابة الداخلية لها دور ملموس في زيادة الإنتاجية وتحقيق الربحية حيث عدم وجود رقابة داخلية ومراجعة دورية يؤدي إلى ضعف الأداء والكفاءة.

#### ب- الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية

1- دراسة (Gowthorpe and Amat 2005)<sup>(8)</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوعين

رئيسيين من أنواع سلوك التلاعب من منظور أخلاقي وهما التلاعب الكلي (Macro-*manipulation*) لتأثير جماعة الضغط على الشركات للتأثير في القوائم المالية لصالح معديها والتلاعب الجزئي (Micro-*manipulation*) ليعبر عن معالجة الأرقام المحاسبية لصالح الشركة في الشركات الاسبانية وتوصلت الدراسة إلى أن التلاعب سواء كان كلي أو جزئي هو محاولة من معدي القوائم المالية للإبداع المحاسبي لإعداد قوائم مالية لا تنفع المستخدمين إنما تحقق مصالح معديها.

2- دراسة ( جزار ، 2006م)<sup>(9)</sup>: هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة

الإبداعية التي تقوم باستخدامها شركات المساهمة العامة الأردنية بهدف تطوير إستراتيجية للحد من آثارها السلبية، وتوصلت الدراسة إلى إن الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة وتتلاعب وتمارس التضليل في قوائمها المالية .

3- دراسة (حمادة 2010م)<sup>(10)</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأنشطة التي تقوم بها

لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم توزيع استبانة على عدد من المراجعين الخارجيين وعلى أعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة السورية وقد أجمعت عينة الدراسة على إن الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الرقابة والإشراف وفحص التقارير المالية ودراسة وتقييم نظم المراقبة الداخلية ذات تأثير كبير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات.

في ضوء عرض الدراسات السابقة يشير الباحث إلى الملاحظات الآتية:

- إن حوكمة الشركات لها علاقة ايجابية بالقيمة السوقية للشركة؛

- تؤدي حوكمة الشركات إلى زيادة الربحية؛

- يتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف شخصية، مما يؤثر على استمرارية

الشركات في المستقبل؛

- ينتج عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية قوائم مالية لا تنفع إلا معديها وتضلل مستخدميها

وتؤثر على قراراتهم؛

- إن تطبيق حوكمة الشركات له دور في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من

آثارها السالبة.

تناولت دراسة الباحث تطبيق حوكمة الشركات ودوره في ممارسة المحاسبة الإبداعية بالتالي

ربطت الدراسة بين موضوع الحوكمة وبين المحاسبة الإبداعية بالإضافة للتعرض إلى تجربة الحوكمة

في السودان، بينما الدراسات السابقة التي عرضها الباحث بعضها تناول حوكمة الشركات والبعض الآخر تناول المحاسبة الإبداعية ولم تربط أي من هذه الدراسات بالموضوعين معا.

## ثانيا- الإطار العام لحوكمة الشركات

يتضمن الإطار العام لحوكمة الشركات كل من مفهوم ومبادئ وأهداف ونتائج حوكمة الشركات وأهميتها مع التعرض لتجربة حوكمة الشركات في السودان.

### مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف محدد اتفق عليه الباحثون لمفهوم حوكمة الشركات، فقد عرفت بأنها مفهوم يشير إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وبين حملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من حملة السندات والعمال والدائنين والموردين والمستهلكين من جهة أخرى<sup>(11)</sup>، كما عرفت<sup>(12)</sup> بأنها نظام شامل يتضمن مقاييس أداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة داخلية أم خارجية من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها وبالتالي ضمان امثل استخدام للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الأثر الايجابي للمنشأة لصالح ملاكها وللمجتمع ككل، و عرفت<sup>(13)</sup> بإنهاء التعامل مع المشاكل الناشئة عن الفصل بين الملكية والسيطرة وبمعنى أوسع هي تضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات الخاصة بالفئات المؤثرة أو المتأثرة بعمل الشركة وأصحاب المصالح وحملة الأسهم بما يؤكد حماية حقوقهم عمليا على ارض الواقع، وحوكمة الشركات<sup>(14)</sup>، هي مصطلح يفهم بطرق مختلفة حيث يفهم كقوانين وقواعد وميثاق وسياسات تعكس العلاقة بين الشركة وأصحاب المصلحة فيها والمساهمين والدائنين واللجان والموظفين والعلاقة بين الملكية والأداء .

يرى الباحث إن حوكمة الشركات تعتبر مفهوما شاملا يتضمن مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والإجراءات التي يمكن إتباعها بهدف تقنين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات

### مبادئ حوكمة الشركات

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في عام 2005م عدة مبادئ لحوكمة

الشركات تتمثل في التالي<sup>(15)</sup>:

#### - المبدأ الأول حقوق المساهمين :

ويشير مبدأ حقوق المساهمين إلى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة

والحصول على حصص من أرباح الشركة والحق في المشاركة والتعديلات في النظام الأساسي والأسهم إضافية وأي معلومات قد تسفر عن بيع الشركة .

**المبدأ الثاني المعاملة المتكافئة المساهمين :** وفي مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب إن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم .

**المبدأ الثالث أثر أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :** بخصوص أثر أصحاب المصالح يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة حسب القانون وان يعمل على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركات في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستفادة للمشروعات القائمة على أسس سليمة .

**المبدأ الرابع الإفصاح والشفافية :** لا بد أن يكفل الإطار تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة الإدارة .

**المبدأ الخامس مسؤوليات مجلس الإدارة :** لا بد أن يتيح الإطار الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين .

يرى الباحث من خلال عرض المبادئ التي أعدتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات توضح إطار إرشادي مهم للعمل به يحدد الواجبات والمسؤوليات للشركة والأطراف ذات العلاقة بها بما يضمن أسس سليمة لتطبيق الحوكمة الرشيدة .

#### أهداف ونتائج حوكمة الشركات :

تشمل أهداف ونتائج الحوكمة ما يلي<sup>(16)</sup>:

- تحسين الصورة الذهنية للشركات .
- تحسين عملية صنع القرار .
- تحسين مصداقية الشركات .
- إدخال الاعتبارات الأخلاقية .
- تحسين درجة الوضوح والشفافية .
- وتعود أهداف حوكمة الشركات<sup>(17)</sup> إلى :-

- حماية حقوق المساهمين حيث يتم الاحتفاظ بسجلات ملكية الأسهم والشفافية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وضمان حقوق المساهم وحقه في الانتخاب وفي حصوله على حصة من الأرباح السنوية.

- تحقيق العدالة حيث يعترف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وعلى نحو يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين كافة المساهمين داخل أو خارج الشركة على السواء.
  - حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة مما يتطلب خلق روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وأولهم العاملين بها.
  - توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال حيث توفير المعلومات و الحقائق الخاصة بعمل الشركة على نحو دقيق وملائم لجميع الأطراف ذات العلاقة يعكس صحة التحكم المؤسسي في الشركة وسلامة أنظمة الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية وتطبيق القوانين و القواعد كلها تدعم حوكمة الشركات مما ينعكس على سلامة وكفاية وفعالية أداء الشركة.
  - إستراتيجية الشركة حيث تنتهج الشركة مجموعة من الاستراتيجيات بهدف البقاء في التنافس وتحقيق ميزة تنافسية لها من خلال إضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل فيه، حيث يتم من خلالها التعرف على نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتهديدات البيئية باعتماد منهج التحليل الاستراتيجي .
  - 6-إدارة المخاطر المختلفة وذلك من خلال إدارة ذات كفاءة وفعال للمخاطر إضافة لوجود نظام رقابة داخلية يعمل مع التنسيق مع المراجع الخارجي.
- إن الأهداف المذكورة لحوكمة الشركات تزيد من كفاءة الأداء المالي والتشغيلي للشركة وتعزز الثقة في تقاريرها وقوائمها المالية نتيجة للسمعة الجيدة التي ستمتع بها الشركة في مجتمعها وسينعكس ذلك حتما على دورها الاجتماعي ويجعل لها ميزة تنافسية ويعزز ثقة المستثمرين فيها ويحميها من الأزمات المالية، وعلى مستوى الدولة يساعد في ضبط العمل والمؤسسية وسلامة الأداء والحفاظ على موارد الدولة وترشيد الإنفاق .
- أهمية حوكمة الشركات :**
- تتمثل أهمية حوكمة الشركات في التالي<sup>(18)</sup>:
- التأكيد على حماية مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها .
  - حماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتعزيز أثرهم في مراقبة الأداء .
  - تحسين إدارة الشركة وقيمة أسهمها والقيمة الاقتصادية لها .
  - تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في كل تعاملات وعمليات الشركة .
  - تحسين الممارسة المحاسبية والمالية والإدارية في الشركة .
- كما حددت أهمية حوكمة الشركات فيما يلي<sup>(19)</sup> :-
- تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول .
  - رفع مستوى أداء الشركات في دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي لدول تلك الشركات

■ جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي للتوجه نحو الاستثمار في المشروعات الوطنية .

■ تزيد من قدرة الشركة الوطنية على المنافسة على العالم وفتح الأسواق الجديدة.

■ الشفافية والدقة والوضوح فيما تصدره الشركة من قوائم مالية لزيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

■ توفير قواعد حوكمة الشركات والإطار التنظيمي الذي يُمكن الشركة من تحديد أهدافها وكيفية تحقيقها .

وعلى المستوى العربي أوضحت إحدى الدراسات<sup>(20)</sup> إن أهمية حوكمة الشركات في تحسين التنافس بين الدول والشركات العربية، وتقليل مخاطر الأزمات المالية والاقتصاد ككل ودعم أداء الشركات الاجتماعي. مع زيادة الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي عدد من دول العالم والتحول للأنظمة الاقتصادية التي يتم الاعتماد فيها على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومستمرة من النمو الاقتصادي بالإضافة إلى تحرير الأسواق المالية الذي انتظم العالم وتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بصورة غير مسبوقه واتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، تزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي<sup>(21)</sup>.

### ثالثاً- حوكمة الشركات في السودان

إن تطبيق مبادئ الحوكمة في السودان يعتبر ضعيفاً، ولعل أكبر دليل على ذلك الفساد الذي استشرى في معظم أجهزة الدولة ومؤسساتها، ويعود السبب في ظهور الفساد في المؤسسات العامة والمصارف السودانية إلى<sup>(22)</sup>:-

- ضعف نظم الرقابة الداخلية؛
- تبعية المراجعة الداخلية مباشرة لرئيس الوحدة وبالتالي عدم استقلالها؛
- غياب المراجعة الخارجية المستمرة والفجائية؛
- ضعف أو غياب القوانين واللوائح والإجراءات المالية؛
- ضعف الإدارة وقلة الخبرة؛
- المحسوبية في استيعاب الموظفين غير الأكفاء؛
- ضعف أو غياب المراجعة الداخلية وعدم كفاءة القائمين علة أمرها؛
- ضعف الأنظمة المحاسبية للمؤسسات العامة وعدم التزامها بمعايير ومبادئ المحاسبة؛
- غياب الوازع الديني والأخلاقي لموظفي الإدارة؛



- استخدام التقنيات الحديثة في معظم المعاملات.

بعد اتفاقية السلام في 2005م دخل السودان مرحلة جديدة حيث تم وضع إجراءات لضمان سلامة الممارسة المالية في المؤسسات العامة للدولة حيث احتوى الدستور الانتقالي وقتها على بعض المواد منها الشفافية والإفصاح ونشر المعلومات وتوضيحها للعامة، وتحسين نظام العطاءات الحكومية، وتفعيل المراجعة الداخلية للمؤسسات وتقوية نظم الضبط المحاسبي والإداري فيها، وتحسين كفاءة إعداد التقارير الرسمية والعامة، وتحسين وسائل الرقابة في المؤسسات الحكومية، ونشر ثقافة مكافحة الفساد. وكذلك في عام 2007م منشور بنك السودان رقم (15) الذي وضع ضوابط للحد من عمليات الاختلاس والتزوير بالجهاز المصرفي والذي وضع إجراءات لتقوية وتحسين أداء المصارف والحد من الفساد ولم يتطرق إلى آلية للتنفيذ والمتابعة<sup>(23)</sup>.

يوجد فراغ قانوني في السودان وبالتالي لا يوجد حوكمة شركات في السودان ولا بد من إصدار لائحة خاصة أو المبادئ العامة لحوكمة الشركات وإلزام جميع الشركات السودانية بتطبيقها وتنفيذ أحكامها. ولا بد من تعديل قوانين سوق الخرطوم للأوراق المالية، القوانين المصرفية والقوانين التجارية ذات العلاقة ليشمل مبادئ الحوكمة واقتراح تضمين المعايير الدولية المنظمة لحوكمة الشركات وإضافتها لقانون الشركات الجديد المعدل عن قانون الشركات لعام 1925، و ضرورة تهيئة البيئة القانونية السليمة التي تقوم عليها مبادئ الحوكمة وفق المعايير الدولية السليمة<sup>(24)</sup>.

في جلسته الختامية بالخرطوم شدد مؤتمر حوكمة الشركات السودانية<sup>(25)</sup> على أهمية إنشاء آلية حكومية لرعاية الحوكمة لتقوم بالتنسيق بين الجهات المعنية بالحوكمة وجاءت توصيات المؤتمر في ختام أعماله على أهمية تعديل قانون الشركات وقانون سوق الأوراق المالية وقانون بنك السودان المركزي وقانون الاستثمار حتى تتوافق مع معايير وقواعد الحوكمة و طالب المؤتمر بإنشاء هيئة للأوراق المالية منفصلة عن سوق الأوراق المالية لكي تطبق القواعد الخاصة بحوكمة الشركات، مع أهمية التعاون بين القطاعين العام والخاص في تفعيل مبادئ وقواعد الحوكمة وزرع وإذكاء روح التنافس بين الشركات في التطبيق.

يتضح مما سبق انه لا توجد حوكمة في السودان بالمفهوم العلمي والتجربة تعتبر ضعيفة، و يوجد الكثير من القيود التي تحد من تطبيقها مثل قانون الشركات وقوانين سوق الخرطوم للأوراق المالية بالإضافة إلى عدم وجود الرغبة الجادة من المسؤولين في كافة القطاعات ذات الصلة.

#### رابع- مفهوم ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليبها

يتضمن هذا الجزء مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها وأساليبها وجهود مجلس معايير المحاسبة الدولية تجاهها والأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية ودور حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

## مفهوم المحاسبة الإبداعية

تسمى إجراءات التلاعب بالأرباح بالمحاسبة الإبداعية *Creative Accounting* وأيضا إدارة الأرباح *Earnings Management*، المهندسة المالية *Financial Engineering*، تلطيف الدخل *Earnings Smoothing*، المحاسبة التجميلية *Cosmetic Accounting* وكل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات<sup>(26)</sup>.

تشير كل المصطلحات السابقة إلى 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.

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها إجراءات أو خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية، وهي كذلك أي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل<sup>(27)</sup>.

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية<sup>(28)</sup>.

وعرفت بأنها تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه في الأصل أي إنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي باستخدام عدة وسائل للتأثير في الدخل المحاسبي إلى وضع ترغب فيه الإدارة<sup>(29)</sup>. والمحاسبة الإبداعية هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة<sup>(30)</sup>.

يتضح من خلال التعريفات السابقة إن المحاسبة الإبداعية صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي يهدف إلى تغيير أرقام الحساب بشكل يخالف حقيقتها ساعد في ظهورها تعدد أساليب القياس المحاسبي مما يعنى ذلك إنها تتم في إطار قانوني نتيجة لاعتمادها على المعايير المحاسبية ومبادئها، ويستطيع الباحث تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها:

عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية.

## دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

يوجد عدة دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية وهي<sup>(31)</sup>:

- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق.
- التأثير على سعر سهم الشركة في السوق المالية.

- زيادة الاقتراض من البنوك
- التلاعب الضريبي.
- تحسين الأداء المالي للشركة لتحقيق مصالح شخصية.
- الحصول على التصنيف المهني.

### تصنيف وأساليب المحاسبة الإبداعية

يتم تصنيف ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى (32) :

- الاعتراف بإيراد سابق لأوانه أو وهمي.
- الرسملة العدوانية وسياسة الاستهلاك الموسعة.
- خطأ التقرير عن الموجودات المطلوبة *Misreported Assets and Liabilities*.
- حصول إبداع في قائمة الدخل
- مشاكل مع تقارير قائمة التدفق النقدي.
- وتكمن أساليب المحاسبة الإبداعية في التالي :

### قائمة الدخل

حيث يمكن التلاعب في أرقام قائمة الدخل كمثل في مصاريف الإهلاك عن الامتلاك، والاعتراف المبكر بالإيرادات، تقليل ما يستحق من مصاريف، تضخيم المبيعات ومجمل الربح، تقييم العملات الأجنبية للأرصدة (33).

### قائمة المركز المالي

والتلاعب في قائمة المركز المالي يتم مثلا في تضخيم في مصاريف إعادة الهيكلة والحسابات المدينة تقليل الالتزامات وزيادة الاحتياطات تضخيم المعدات والممتلكات والتلاعب في مخصصات الديون.

### قائمة التدفقات النقدية

يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس (34). وتقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة، أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من سداد الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية.

### - قائمة التغير في حقوق الشركاء

إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الشركاء يمكن أن تطالها المحاسبة الإبداعية كالتغيرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب (35).

## جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتم تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* كان الهدف من ذلك التعديل التقارب مع المعايير المحاسبية الأمريكية تلبية لرغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي مثلما كان قرار توحيد العملة الأوروبية، و الأخذ في الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بصور أساسية على معايير المحاسبة الدولية، كذلك حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية<sup>(36)</sup>.

ومن أهم تلك التعديلات<sup>(37)</sup> :

- 1- العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة الجديدة- المعالجة القياسية والمعالجة البديلة - والاكتمال بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة
- 2- يتم إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر 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 العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- 3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام استغلال ذلك التناقض والتعارض .

يرى الباحث إن تلك الجهود كان الهدف منها وضع حدا للتجاوزات التي يقوم بها بعض المحاسبين الذين يستغلون بعض نقاط الضعف في المعايير المحاسبية لممارسة المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير سلبي على التقارير والقوائم المالية وبالتالي على اتخاذ قرارات مستخدميهما.

### الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية

وأشارت الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* ( الفقرة 8 ل ) إن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحولها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلا من محاولة إخفاءها<sup>(38)</sup>، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية عموماً فعل وممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها<sup>(39)</sup>. كما إن المحاسبة الإبداعية عادة فعل سلبي ومعيب وعندما تذكر يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم إذا استخدمت بصورة صحيحة<sup>(40)</sup>. تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي (*Ethics*) الصادرة عن الجمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد لسلوك المحاسبية ومبادئ يجب إتباعها وأهمها الكود الأخلاقي الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (*IFAC*) الذي صدر في عام 2005م، وكذلك يقتضي الشرع الحنيف إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الإبداعية .

### خامساً 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<sup>(41)</sup> 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 بافكير<sup>(42)</sup> و *Hutchinson and et. al* في النتائج التي توصلوا إلى إن تطبيق متطلبات حوكمة الشركات يحد من ممارسة إدارة الأرباح<sup>(43)</sup>، كما أظهرت نتائج إحدى الدراسات<sup>(44)</sup> إن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانحيار الشركات هو ضعف الحاكمية فيها، كما أثبتت دراسة سليمان<sup>(45)</sup> إن إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات يرفع من مستويات الأداء للشركات وما يلي ذلك من دفع عملية التنمية والتقدم الاقتصادي. توصلت إحدى الدراسات<sup>(46)</sup> إلى أن الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات تضمن سلامة وكفاءة العمل، كما وان فعالية الحوكمة لها اثر عميق على الأداء الجيد للعمل<sup>(47)</sup> وأكدت ذلك دراسة حداد،<sup>(48)</sup> والتي أظهرت نتائجها إلى إن الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بصورة جيدة على أداء الوحدات الاقتصادية والمالية والتقنية، وبينت نتائج دراسة (الأسطل)<sup>(49)</sup> إن الإدارة العليا ومتخذي القرارات لديهم وعي وإدراك بتطبيق آليات الحوكمة نتيجة للفرصة 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 أداؤها وتزيد من قيمتها وتعزز قدرتها التنافسية<sup>(50)</sup>، مما يجعل هذه الشركات تساهم بفعالية في التنمية الاقتصادية .

تحتاج الشركة إلى حوكمة فعالة لتقليل احتمالات المحاسبة الإبداعية خاصة الاحتيال (Jones 2011)<sup>(51)</sup>. إن خصائص حوكمة الشركات تلعب دورا حيويا في الحد من ممارسة إدارة الأرباح<sup>(52)</sup> 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<sup>(53)</sup>.

بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات 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>(54)</sup>.

يرى الباحث عطفًا على ما سبق إن تطبيق حوكمة الشركات يساهم رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات الأمر الذي يكمن 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 السالبة على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة.

## الخلاصة و النتائج و التوصيات

### النتائج

كان الهدف من هذا البحث التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دورها في رفع أداء الشركات ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الاطلاع على الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وقد انتهى البحث إلى النتائج التالية :

- ليس هناك اتفاق على مفهوم حوكمة الشركات وإنما هناك اتفاق على إن تطبيقها يعزز من كفاءة أداء الشركات ويدعم مقدرتها لمواجهة أي أزمة مالية قد تعترضها؛
- تجربة حوكمة الشركات في السودان ضعيفة يدل على ذلك الخلل الإداري وسوء أداء عدد من أجهزة الدولة والمؤسسات والمصارف وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري في بعضها؛
- إن تطبيق حوكمة الشركات في السودان أصبح أمرا مهما وضروريا تتطلبه عملية التنمية الاقتصادية؛

- وجود دور مهم ومؤثر لحوكمة الشركات في رفع كفاءة أداءها المالي والإداري؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية؛
- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- إن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### التوصيات

- وبناء على النتائج السابقة فإن الباحث يقدم التوصيات التالية:
- على الباحثين والمهتمين والمهنيين الاهتمام أكثر والتعريف بأهمية موضوع حوكمة الشركات وبمبادئه وأهدافه وإيجابياته على مستوى الشركات وعلى مستوى الدولة ككل؛
- ضرورة البدء في تطبيق حوكمة الشركات في السودان وتحديث وتطوير الأنظمة والقوانين لتواكب متطلباتها؛
- سن مزيد من القوانين لتعزيز الإفصاح والشفافية لدى الشركات السودانية؛
- الأخذ بعين الاعتبار لمقترحات الباحثين والمهنيين والمهتمين بشأن تطبيق حوكمة الشركات في السودان مما يساعد في تطبيق حوكمة جيدة ورشيده؛
- ضرورة مراعاة آداب وقواعد وسلوك مهنة المحاسبة من شأنه الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### الدراسات المستقبلية

- أثر تطبيق حوكمة الشركات على ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية .
- مدى مسؤولية مراجعي الحسابات عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال.
- دور حوكمة الشركات في تنشيط سوق الخرطوم للأوراق المالية.
- مدى إدراك محلي الائتمان في المصارف السودانية لإجراءات المحاسبة الإبداعية.

### المراجع

- 1- خطاب، محمد شحاته (2010م)، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح : دراسة نظرية وميدانية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 18 - 19 مايو 2010م، 4 - 5 جمادى الثاني 1432 هـ، الرياض، المملكة العربية السعودية .
- 2- Julie ,Margret(2001) A History of Corporate Governance, An Australian Perspective July, , pp: 1-33
- 3- Beltratti , Andrea (2005) ,The Complementarity between Corporate Governance : and Corporate Social Responsibility ,The Geneva Papers doi:10.1057/palgrave.gpp.2510035 □
- 4- عبدالحليم، محمد (2005م)، حوكمة المصارف، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الجزء الثالث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- 5- متولي، طلعت عبد العظيم، دراسة تحليلية للملامح المحاسبية لفجوة حوكمة الشركات في الشركات المساهمة السعودية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول العدد الأول، 2006م .
- 6- الحلبي، نبيل (2009م)، دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 25 - العدد الثاني .
- 7- Mohammed, Soliman Ali Mohammed, (2010), Role of Internal Control in Corporate Governance : A Case Study of KSC Ltd , Unpublished Master Thesis , College of Graduate Studies and Scientific Research , Sudan University of Science and Technology .
- 8 - Gowthorpe, C. Amat, O. (2005), Creative Accounting: Some ethical Issues of Macro- And Micromanipulation, Journal of Business Ethics, Vol. 57, No. 1, pp. 55-64 .
- 9- جرار، عدي، (2006م)، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- 10- حمادة، رشا (2010م)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26، العدد الثاني.
- 11- سميحة فوزي (2004م)، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية
- 12- الحيزان، أسامة فهد (2005م)، نظام إدارة ومراقبة المنشآت ( الحوكمة ) - حالة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر .
- 13- السعدي، مصطفى حسن بسيني (2006م)، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، مصر .
- 14- Huy, Tran Ngoc (2010), Corporate Governance Issues and Construction , of Aset of Limited Asian Pacific Financial Crisis ,Corporate Scandals and Market Manipulation , www.ssrn.com : p6 .
- 15- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، 05/03/2012م : www.oecd.org
- 16- الخضير، محسن أحمد محمد (2005م)، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، ص 21.
- 17- النواس، رافد عبيد (2008م)، اثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات - أنموذج مقترح- مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد رقم 14، العدد 50.
- 18- الحفناوي، شوقي عبدالعزيز بيومي (2005م)، حوكمة الشركات وأثرها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي، المؤتمر العلمي السنوي الخامس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 8-10 سبتمبر.
- 19- سليمان، محمد مصطفى (2008م)، حوكمة الشركات وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الإسكندرية : الدار الجامعة .
- 20- جمال الدين، أشرف (2006م)، حوكمة الشركات : خطوات نحو التطبيق، أوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، نوفمبر، منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، 2009م .
- 21- العيسوي، إبراهيم (2003م)، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها، القاهرة: دار الشروق.
- 22- البشاري، مصطفى نجم (2008م)، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة، 10- 12 يناير الخرطوم، السودان، ص 27 .
- 23- المرجع السابق ص 27 .
- 24- غالب، عبد القادر ورسمة (2009م)، كيف نطبق الحوكمة في السودان ؟ ورقة مقدمة مؤتمر حوكمة الشركات، تحت رعاية المجلس الأعلى للاستثمار وبتنظيم من مركز المديرين القطري بالتعاون مع مركز المديرين المصري، الخرطوم، 6 أكتوبر .
- 25- مؤتمر حوكمة الشركات (2009م)، الجلسة الختامية، تحت رعاية المجلس الأعلى للاستثمار وبتنظيم من مركز المديرين القطري بالتعاون مع مركز المديرين المصري، الخرطوم، 6-8 أكتوبر .



- Amat, O. and Gowthorpe, C. (2004), Creative Accounting : Nature Incidence and -26  
Ethical Issues, UPF Working Paper No. 749, Journal of Economic Literature
- Mulford, Charles.W, and Comisky, Eugene E., (2002): The Financial Numbers -27  
.Game Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley and Sons, Inc,p27
- 28- مطر، محمد، الحلبي، ليندا حسن (2009م)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزرقاء الخاصة الأردن 10-11 نوفمبر.
- Belkaoui, Ahmed (2004), Accounting Theory , 5th Edition ,Australia, Thomson -29  
learning, inc, p59
- 30-حمادة، رشا (2010م)، مرجع سابق، ص96.
- Mulford, Charles.W, and Comisky, Eugene E., (2002), Ibid , p2-8. -31
- Mulford, Charles.W, and Comisky, Eugene E., (2002), Ibid , p9. -32
- 33- دهمش، نعيم، أبو زر، عفاف (2005م)، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية – عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول، جامعة الإسرء الأهلية، عمان الأردن من 29-31 مارس.
- Mulford, Charles.W, and Comisky, Eugene E., (2002), Ibid , p357-358 . -34 --35
- 35-جرار، عدي، (2006م)، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سابق.
- 36- مرزاقه، صالح، بوهرين، فتيحة (2010م)، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب – البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي و المؤسساتي .
- 37- المرجع السابق.
- 38-الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC 2009م)، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، يونيو 2011م، المملكة العربية السعودية.
- 39- Okoye, Emma I ,and Alao ,Bashir Babatunde(2008) ,The Ethics of Creative Accounting in Financial Reporting : The Challenges of Regulatory Agencies in Nigeria, The Certified National Accountant, Vol. 16, No. 1, January-March. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1791422>
- Shah , Syed Zulfiqar Ali and Butt , Safdar (2011) , Creative Accounting: A -40  
Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises , International Conference on Business and Economics Research, IPEDR Vol.16 ,IACSIT Press, Singapore
- 41- مخلوف، أحمد (2009م)، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20 – 21 أكتوبر.
- 42- باقفير، سالم محمد سعيد (2008م)، مدخل مقترح لقياس الأثر الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر .
- Hutchinson, Marion R. and et.al, (2008) , An Investigation of the Association -43  
Between Corporate Governance, Earnings Management and the Effect of Governance Reforms, Accounting Research Journal 21(3), pp. 239-262. 44  
عبدالله (2005م)، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، بالتعاون مع الاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيون ووزارة الاستثمار " مركز المديرين " بجمهورية مصر العربية، دولة الإمارات العربية المتحدة – الشارقة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009م، مصر .
- 45- سليمان، محمد مصطفى (2006م)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري – دراسة مقارنة، الإسكندرية : الدار الجامعية.

- N.T ,Tan Micheal (2006 ) , Corporate Governance in China , Master thesis , -46  
.School of Modern Language Studies , University of New South Wales, Sydney ,p62  
Cdley , John and et.al (2005) , What is Corporate Governance ? , The Mccraw--47  
Hill , USA , P3
- 48- حداد، مناور (2008م)، أثر حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات وأثرها في الإصلاح الاقتصادي، من 15-16 تشرين الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا .  
49- الأسطل، أحمد محمود خليل (2010م)، أثر بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين .  
50- الحفناوي، شوقي عبدالعزيز بيومي (2005م)، المرجع السابق.
- Jones , Michael (2011) , Creative Accounting, Fraud and International -51  
Accounting Scandals , John Wiley & Sons Ltd
- Gulzar, M. Awais , zongjun, wang(2011) , Corporate Governance Characteristics -52  
and Earnings Management: Empirical Evidence from Chinese Listed Firms, International  
Journal of Accounting and Financial Reporting , Vol 1, No 1, Macrothink Institute, Las  
Vegas ,USA
- Wang , Cui ,(2007) A Close Examination on Creative Accounting from -53  
Theoretical, Practical and Subjective Perspectives , University of Nottingham:  
[http://edissertations.nottingham.ac.uk/1418/1/A\\_Close\\_Examination\\_on\\_Creative\\_Accounting\\_from\\_Theoretical,\\_Practical\\_and\\_Subjective\\_Perspectives.pdf](http://edissertations.nottingham.ac.uk/1418/1/A_Close_Examination_on_Creative_Accounting_from_Theoretical,_Practical_and_Subjective_Perspectives.pdf)
- 54- الخشماوي، علي محمود، الدوسري، محسن ناصر ( 2008م)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ديوان المحاسبة، دولة الكويت .