



دور تطبيق مبادئ الحوكمة وتأثيرها على جودة المخرجات المحاسبية

الباحث: وائل نعيم حمادة

كلية إدارة الأعمال - جامعة الجنان - لبنان

waelhammady@hotmail.com

الدكتورة فاطمة السويسي

كلية إدارة الأعمال - جامعة الجنان - لبنان

fsweissy@gmail.com

الخلاصة

هدفت الدراسة الى معرفة وإبراز دور وفعالية الحوكمة في رفع جودة المخرجات المحاسبية من خلال تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعداد وتوزيع استبيان على المدققين الخارجيين في محافظة الجنوب في لبنان حيث بلغ حجم العينة ٩٤ فرداً وتم استرجاع ٧٧ استبيان كعينة صالحة للتحليل. وبعد تحليل البيانات، خلصت الدراسة الى التأكيد على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة لا سيما مبدأ الافصاح والشفافية والرقابة والمحاسبة الإدارية في الهياكل التنظيمية للمنشآت بشكل عام، وأوصت على ان يكون تطبيق مبادئ الحوكمة من الأولويات على صعيد الإدارات العامة والمنشآت الخاصة والتي تؤدي حتماً الى رفع الموثوقية في البيانات المحاسبية لدى المستخدمين وكافة الأطراف التي تتأثر بتلك المخرجات المحاسبية

الكلمات المفتاحية: مبادئ الحوكمة، الافصاح والشفافية، المساءلة الإدارية



Abstract:

The study aims to show the role of governance in increase the quality of accountings outputs by reducing the creative accounting practices. to achieve the objectives of study, a questionnaire was distributed to a group of certified public accountants in south Lebanon, the sample was 94 LACPA's, 77 questionnaire was retrieved as a valid sample for analyses. The research emphasizing the important of applying the principles of governance especially that's related to disclosures transparency and administrative accountability, and its recommended that the application of the principles of governance be a priority at the level of public administrations and private establishments, which inevitably leads to raising the reliability of accounting outputs for users.

Key Words: Governance Principles, disclosure and transparency, Management accountability



المقدمة:

شهد العالم عدة ازِمات إقتصادية ومالية منذ مائة عام ولغاية تاريخنا هذا، منذ أزمة الكساد العظيم في العام ١٩٢٩ ولغاية الأزمة الكبرى في اقتصاد الدولة الإقتصادية الأعظم (الولايات المتحدة الأمريكية) في العام ٢٠٠٨. فهناك سلسلة من الأحداث المتكررة التي تسببت في إفلاس العديد من الشركات الكبرى وحدوث أزِمات مالية، مما دفع بالحكومات إلى دراسة أسباب هذه الانتكاسات، فكانت الحوكمة ثمرة لتلك الدراسات لمنع حدوث ذلك أو التقليل منها في أدنى المستويات، وذلك من خلال مجموعة من الآليات أهمها: الشفافية أو الحرص على الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أو المالية وفقاً للمعايير ذات الصلة. وتعود أسباب هذه الانهيارات إلى الفساد الإداري والمالي وافتقار إدارة الشركات إلى إدارة سليمة في الرقابة والإشراف، ونقص الخبرة والكفاءة ومن هذا المنطلق تحدث العديد من الخبراء والمحللين والاقتصاديين عن آثار حوكمة الشركات على الجوانب الإقتصادية والاجتماعية وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول الناشئة والدول المتقدمة على حد سواء. ولربط الحوكمة بالتنمية الإقتصادية، وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مبادئ حوكمة الشركات بهدف تحسين الكفاءة الإقتصادية والنمو الإقتصادي لدول المنظمة، وتتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم ومجموعة أصحاب المصالح كما توفر الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء. وحوكمة الشركات الجيدة توفر حوافز مناسبة وسليمة لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهمتها كما تشمل عملية الرقابة الفعالة، ووجود نظام فعال لحوكمة الشركات في كل شركة على حدة وفي الإقتصاد ككل يساعد على توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدي إلى مكافحة الفساد وخفض تكلفة رأس المال وجذب مصادر تمويل أكثر استقراراً وتشجيعاً للمنشآت على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة مما يعزز النمو الإقتصادي.

ونشير هنا أن الحوكمة ومبادئها وآلية تطبيقها، تعتبر الموضوعات الملحة على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية. إذ أن حوكمة الشركات تعد وسيلة تمكن المجتمع من حسن إدارة الشركات الكبرى بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين. وقد تبين الآن أكثر من أي وقت مضى أن وجود نظام شفاف وعادل في الأسواق ومعاملة نزيهة لجميع أصحاب المصالح،



وفُرصة نجاح لكل صاحب مشروع خاص يلتزم بجودة الإنتاج كلها من العوامل المهمة للديمقراطية وللمؤسسات السياسية على حدٍ سواء ومن العوامل الحاسمة بالنسبة لاقتصادات السوق السليمة، فحوكمة الشركات تؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة كما تؤدي إلى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع الديمقراطي. وباختصار فإن تأسيس حوكمة الشركات ليس مجرد وسيلة للبقاء في عالم الاقتصاد ولكنها أيضاً استراتيجية للإزدهار شأنها شأن حوكمة الدولة كمطلب ملح من خلال دورها في ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لتسيير شؤون البلد وعلى كافة المستويات (المجمع العربي للمحاسبين العرب، ٢٠٠٣).

اشكالية البحث:

وفقاً لأهمية وأهداف البحث يمكن طرح الاشكالية على الشكل التالي:

هل يوجد أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة المخرجات المحاسبية؟

أسئلة البحث:

- هل يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية على جودة المخرجات المحاسبية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق مبدأ المساءلة الادارية على جودة المخرجات المحاسبية؟

فرضية البحث:

للإجابة عن التساؤلات التي تعالج اشكالية الدراسة، تم صياغة الفرضيات التالي:

- الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر معنوي لتطبيق مبادئ الحوكمة في رفع جودة المخرجات المحاسبية.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية و جودة المخرجات المحاسبية.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ المساءلة الإدارية وجودة المخرجات المحاسبية.



أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في محاكاته لمشكلة الفساد الإداري والمالي في لبنان بشكل عام حيث يخلق بيئة صالحة لعدم الشفافية في الإفصاح المالي وبالتالي التأثير سلباً على جودة المخرجات المحاسبية، وكذلك دراسة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة المتعلقة بالشفافية والمحاسبة والمساءلة الإدارية لرفع جودة المخرجات المحاسبية.

أهداف البحث

- ان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد الاطار الفكري والنظري للحوكمة، وربطها بالتنمية على مستوى المخرجات المحاسبية وعمليات الإفصاح. من خلال:
- التعرف على موضوع الحوكمة وتبيان أهمية تطبيق مبادئها.
 - التعرف على المخرجات المحاسبية وكيفية تأثير كل من عناصر الشفافية والمساءلة الإدارية على رفع جودتها.

منهجية وأداة البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر بمثابة مظلة واسعة ومرنة تتضمن عدداً من المناهج والأساليب الفرعية مثل المسوح الاجتماعية والميدانية، كما أن هذا المنهج من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، لأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة، حيث أن المنهج الوصفي التحليلي يركز على أساس تحديد خصائص الظاهرة ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها وأسبابها واتجاهاتها وما إلى ذلك من جوانب تدور حول مشكلة أو ظاهرة معينة بهدف فهم مضمونها والتعرف على حقيقتها في أرض الواقع، وبشكل عام يعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن موضوع محدد من خلال فترات زمنية محدودة وذلك من أجل الحصول على نتائج عملية يتم تفسيرها بطريقة موضوعية بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة (عميرة، ١٩٨١، ص٩٦)، (عبيدات وآخرون، ١٩٩٩، ص٤٦).

متغيرات الدراسة

احتوت الدراسة على نوعين من المتغيرات، المتغيرات المستقلة المرتبطة بمبادئ الحوكمة:



- مبدأ الإفصاح والشفافية.
- مبدأ المساءلة الإدارية.
- والمتغير التابع هو:
- جودة المخرجات المحاسبية.

الدراسات السابقة

- دراسة قيدوم (٢٠١٩) بعنوان "دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي- دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي في الجزائر" التي هدفت الى التعريف بموضوع الحوكمة الضريبية وبيان أهمية تطبيق مبادئها والتعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وتحديد العلاقة بين مبادئ الحوكمة وظاهرة التهرب الضريبي. واعتمدت الدراسة على استبيان للحصول على المعلومات ومن ثم استخدام الاساليب الاحصائية المتبعة لتحليل المعلومات المستحصل عليها، وتوصلت الدراسة الى أن هناك دور لمبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وأن مديرية الضرائب لولاية أم البواقي وأنها تسعى جاهدة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- دراسة شريط و لبزة (٢٠١٧) بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" التي هدفت الى معرفة و ابراز دور وفعالية حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال تنظيم استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة. وتوصلت الدراسة الى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات للحد من تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية وعلى موثوقية البيانات المالية، وأوصت الدراسة بتطبيق مبادئ الحوكمة في كافة الادارات العامة والخاصة لرفع جودة البيانات المالية والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- دراسة الجعارات و أبو خليفة (٢٠١٥) بعنوان "المحاسبة الابداعية بين الموثوقية والتلاعب – اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الابداعية" التي هدفت الى مناقشة مفهوم المحاسبة الابداعية وتوضيح ممارساتها ونتائجها السلبية والايجابية وطرح نموذج لضبط ممارسات المحاسبة الابداعية.



وفي سبيل تحقيق اهداف الدراسة استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي التحليلي بالإعتماد على اصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبة الابداعية هي وسيلة للتلاعب في البيانات المالية لتجنب الاحداث غير المرغوبة، وهي تعتمد على المرونة في طرق استخدام قواعد المحاسبة مع امكانية وضع ضوابط لممارساتها بربطها بالأخلاقيات والنصوص الشرعية. وأوصت الدراسة بضرورة وضع إطار لمفهوم نية الغش والتلاعب لدى الإدارة والإهتمام بمفهوم الافصاح العادل لعكس واقع المنشآت من خلال انشاء وحدات خاصة للشفافية لضبط الإجتهاادات الشخصية الواردة في الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي.

- دراسة رمضاني (٢٠١٣) بعنوان "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية - دراسة ميدانية لشركة صيدال فرع فرمال الدار البيضاء في الجزائر" التي هدفت الى التعرف على المبادئ التي تتضمنها حوكمة الشركات التي تؤدي الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال استخدام استبانة وباستخدام المنهج الوصفي للربط بين الدراسة النظرية والميدانية. وتوصلت الدراسة الى أنه هناك مجموعة من المبادئ تعتمد عليها الشركة تؤدي الى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر أفراد العينة بعد إجابتهم على الإستبيان المُعد كأداة للدراسة. وأوصت الدراسة الى ضرورة تبني نظام حوكمة الشركات وتفعيله في كل الشركات الجزائرية وإعطاء كل مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات حقه ودفع المحاسبين الى التخلي عم الممارسات اللأخلاقية في التسجيلات المحاسبية.

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة

استخدم مفهوم الحوكمة (Governance) في مؤسسات الأمم المتحدة منذ أكثر من عقدين بهدف الوصول الى حكم عقلاني ذو قيمة عالية لضبط الممارسات السياسية في ادارة شؤون الحياة العامة والتأثير الايجابي على الشؤون الاقتصادية والمالية.

أولاً: أهم تعريفات الحوكمة:

عرف البنك الدولي الحوكمة بأنها التقاليد والمؤسسات التي من خلالها تتم ممارسة السلطة في الدول من اجل الصالح العام (غادر، ٢٠١٧).



بينما عرف برنامج الأمم المتحدة الانمائي الحوكمة بأنها ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والادارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات، ويشمل الأليات والعمليات والمؤسسات التي يمكن من خلالها للمواطنين والمجموعات التعبير عن مصالحهم وممارسة حقوقهم القانونية والوفاء بالتزاماتهم وقبول الوساطة لحل خلافاتهم (برنامج الأمم المتحدة، ٢٠٠٦). أما تقرير التنمية الإنسانية العربية في العام ٢٠٠٢ فعرف الحوكمة بأنها الحكم الذي يعزز ويدعم ويصون رفاهية الانسان ويقوم على توسيع قرارات البشر و خياراتهم و فرصهم و حرياتهم الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية، بحيث يسعى الى تمثيل كافة فئات الشعب تمثيلا كاملا وتكون مسؤولة امامه لضمان مصالح جميع أفراد الشعب (تقرير التنمية الإنسانية العربية، ٢٠٠٢). وعرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC على أن الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات او التحكم في أعمالها (mortensen, 2011). أما منظمة التعاون الاقتصادي OCDE فقد عرفت على أنها توزيع الحقوق او المسؤوليات بين مختلف الأطراف في الشركة مثل مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين أو أصحاب المصالح الآخرين. كما أنها تبين القواعد او الإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة وهي بهذا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة وبلوغ تلك الأهداف ورقابة ذلك الأداء (حمّاد، ٢٠٠٥).

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف الحوكمة بانها مجموعة من القواعد والقوانين والمعايير والإجراءات التي تجري بموجبها الإدارة، والرقابة الفعالة للمنظمات في القطاعات الحكومية والخاصة، ويقع على عاتقها مسؤولية تنظيم العلاقة بين الأطراف الفاعلة فيها، وتساعد القائمين عليها في تحديد توجه وأداء المنظمات وتنظيم العلاقة بين الادارات العليا وبين الحكومات في المؤسسات الحكومية وأصحاب الحقوق في القطاعات الخاصة. وتعتبر الحوكمة نتيجة لتنفيذ دقيق لخطط طويلة الأمد تستهدف التنمية المستدامة وفق معايير الكفاءة، الفاعلية، الإستدامة والأثر.

ثانياً: عناصر الحوكمة

ان تحقيق الحوكمة بشكل عام يعتمد على توافر مجموعة من العناصر وهي:

١. الديمقراطية: وهي التداول الحقيقي للسلطة من خلال تجسيد النصوص القانونية. فالديموقراطية الحقيقية هي تلك التي تبنى على المشاركة وتمثيل الشعب والمحاسبة والمراقبة لعمل الحكومات عبر خلق مؤسسات واصدار قوانين تهدف الى محاربة الفساد واحترامها.



٢. سيادة القانون والمؤسسات: حيث ان الحوكمة تقضي بأن يتم احترام المبادئ القانونية وإرساء قواعد العدالة بين الجميع ومعاملة كافة أطراف النزاع بطريقة عادلة واعطاءهم حق التقاضي المبني على إستقلالية القضاء.
٣. مؤسسات المجتمع المدني: ان تشجيع مؤسسات المجتمع المدني الناشطة في جميع المجالات والفاعلة في تسيير الشؤون العامة، وتعزيز دورها في ممارسة أعمال الرقابة والمشاركة العملية في تحقيق التنمية، من شأنه ان يرسى المعنى الحقيقي للحوكمة.
٤. ترسيخ حقوق الإنسان: تفرض الحوكمة إعطاء أهمية كبيرة لحقوق الإنسان وإرساء ثقافتها من خلال المواثيق والإتفاقات الدولية، ويجب أن تكون هذه الحقوق مبنية على إحترام وتعزيز الكرامة والمساواة بين الأفراد.
٥. الإدارة الحكومية: ان الحوكمة الحقيقية لا تتجسد ميدانيا الا من خلال وجود حكومة تعمل على تسيير الأموال العامة وإستثمار الموارد الطبيعية والبشرية لخدمة الشعب بإعتباره المالك الوحيد لهذه الثروات، وان تعمل هذه الحكومات على ترسيخ مبدأ تكافؤ الفرص في تقليد الوظائف العامة في الدولة لكل من توفرت فيه الشروط التي يحددها القانون والأنظمة مرعية الإجراء على معايير الكفاءة التامة.

ثالثاً: مبادئ وخصائص الحوكمة

أ. مبادئ الحوكمة

وفقاً لمنظمة لتعاون الإقتصادي والتنمية OECD فإنه لا يوجد نموذج محدد وواضح للحوكمة في القطاعات العامة والخاصة، وان المبادئ تتطور بطبيعتها وتتغير وفقاً لسياسات الإدارات نفسها، ولكن من الثابت أنه هناك مبادئ أساسية ترعى الحوكمة تتلخص بالتالي:

١. حفظ حقوق المساهمين: حيث ان الحوكمة يجب ان تحمي حقوق المساهمين في المنشأة الإقتصادية.
٢. المعاملة المتكافئة للمساهمين: حيث ان هدف الحوكمة هو ضمان التعامل بعدالة تامة بين جميع المساهمين بمختلف نسب ملكيتهم وجنسياتهم.



٣. دور أطراف ذات العلاقة: تأكيد احترام حقوق الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بالمنشأة من بيئة داخلية او خارجية والعمل على الاستفادة من التعامل معهم في سبيل خلق بيئة عمل تتضمن كافة الحقوق وترفع من مستوى الأداء بشكل عام.
٤. الإفصاح والشفافية: يجب ان تضمن الحوكمة لمستخدمي البيانات المالية، بيانات مالية موثوقة وملائمة من ناحية المضمون والتوقيت، بحيث تُظهر الوضع المالي للمنشأة بشكل عادل وتعبر عن حقيقة الأداء الإداري والمالي وتعكس نتائج الأعمال بطريقة صحيحة بحيث تضمن حقوق المساهمين من ناحية حجم الأرباح وعلى الخزينة العامة من حيث الوعاء الضريبي والضريبة المتوجبة الدفع.
٥. مسؤوليات مجلس الإدارة: تعمل الحوكمة على تحديد الإطار الإداري لمجلس إدارة المنشآت وتحدد التوجه الإستراتيجي لها، مع وضع نظام مراقبة وتقييم مستمر لأداء المنشأة ومقارنتها بتلك الأهداف، وبالتالي وضع مجلس الإدارة امام مسؤولية تحقيق الأهداف الموضوعية. كما ان الإفصاحات يجب ان تأخذ بعين الإعتبار كافة عوامل الخطر الإداري والمالي والقوانين مرعية الإجراء واستخدام لجنة المراجعة من اعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.
٦. توفر إطار فعال: تشجيع الشفافية ورفع الفعالية وكفاية الأعمال لتحقيق النتائج بشكل متوافق مع القوانين، وتوزيع المسؤوليات بين مختلف مستويات الإدارة التنفيذية.

ب. خصائص الحوكمة

ان أي نظام تسوده الحوكمة يجب أن يتمتع بالخصائص التالية (الشيخ، ٢٠١٢):

١. الإنضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
٢. الشفافية: إتاحة كل المعلومات مهما كانت أهميتها للجميع وتسهيل عرضها للإطلاع عليها وتبادلها بين كافة المؤسسات وجميع الأطراف المعنية، وأن تكون الحسابات العامة متاحة بصورة علنية ومباشرة، وأن تتوفر المعلومات بشكل كاف على المؤسسات حتى تسهل عملية رقابتها ومتابعتها.
٣. المساءلة: وهي خضوع كل المسؤولين في الدولة أو القطاع الخاص أو مؤسسات المجتمع المدني للمحاسبة أمام الرأي العام من دون تفضيل أو تمييز. ويمكن للمساءلة أن تأخذ ثلاثة أشكال:



- المساءلة التشريعية: من خلال استجوابات شفوية وكتابية من قبل أعضاء البرلمان الى الحكومة بقصد الرقابة على اداءها.
- المساءلة التنفيذية: خضوع الجهاز التنفيذي للرقابة الإدارية خاصة باستعمال ادوات المحاسبة.
- المساءلة القضائية: تعنى مراقبة تسيير عمل السلطة التنفيذية وتوجيه التهم للموظفين في حالة وجودها من طرف السلطة القضائية
- ٤ . الإستقلالية: عدم وجود تأثيرات غير لازمة نتيجة للضغوطات
- ٥ . الإجماع: ان إختلاف التوجهات الفكرية والسياسية في المجتمع يفرض العمل برأي الأغلبية في حالة وجود أي إختلاف، وذلك لتحقيق المنفعة العامة للوطن والمواطنين.
- ٦ . الكفاءة: تقوم على أساس التعليم والتدريب وفقا لأساليب علمية أثبتت جدواها على أرض الواقع، وضرورة الإلتزام بتوظيف الموارد البشرية بالصورة العقلانية وفق معايير واضحة وشفافة. (الرجل المناسب في المكان المناسب)
- ٧ . اللامركزية: توزيع السلطات على أفراد المجتمع من خلال التقسيم الإداري للدولة (مؤسسات لا مركزية).
- ٨ . العدالة: احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصالح في المنشآت العامة.
- ٩ . المسؤولية الإجتماعية: وهي التعامل مع المواطنين باتهم مواطنين جيدين وبالتالي الشعور بالمسؤولية الاجتماعية تجاه كافة افراد المجتمع.
- ١٠ . سيادة القانون: القانون هو الأعلى ولا شئ يعلو عليه، يخضع له الجميع، مسؤولين ومواطنين، كما يجب ان تطبق القواعد القانونية بصورة عادلة دون تمييز بين أفراد المجتمع مهما اختلفت الشرائح التي ينتمون إليها، على أن تكون موافقة لمعايير حقوق الانسان الطبيعية وضامنة لها.

رابعاً: معوقات تطبيق الحوكمة ميدانياً:

ان عملية تطبيق الحوكمة، تعتبر عملية معقدة للغاية، بحيث أنها تواجه معوقات تختلف في نوعها ودرجة تأثيرها حسب الخصوصية الثقافية والاجتماعية، ومستوى التطور الاقتصادي والسياسي لكل دولة، ويمكن تفصيل تلك المعوقات بالنقاط التالية (غادر، ٢٠١٧):



١. الخلط وعدم الفصل بشكل واضح بين الحقوق المالية والمصالح، وبين ما هو عام وما هو خاص، تؤدي الى استخدام الموارد العامة لتحقيق المصالح الخاصة للفئة الحاكمة على حساب المصلحة العامة للمجتمع.
٢. وجود ثغرات قانونية بشكل متعمد من قبل المشرع، وعدم استناد أجهزة الدولة في حكمها للقانون كقاعدة اساسية في إدارة شؤونها، أو تطبيقها بشكل تعسفي على شعبها، مقابل إعفاء المسؤولين الكبار وذوي النفوذ في التقيد به، مما يؤدي الى تهميش القانون وفقدان ثقة المجتمع به، الأمر الذي يفسد العلاقة بين الحكام والمحكومين.
٣. كثرة وتعدد القواعد القانونية والإجرائية الغير منسجمة والمعيقة للإستثمار في القطاعات الانتاجية، مما يؤدي الى إضعاف عناصر الانتاج من المساهمة في رفع معدلات الدخل القومي، لأنها تدفع المستثمرين للتوجه الى عمليات الربح السريعة على حساب خلق الأصول الانتاجية.
٤. تركيز قيادات الحكم على الحفاظ على مركز القيادة، والعمل على التجديد المستمر لنفسها، يؤدي الى تقديم التنازلات الاقتصادية والسياسية، وبالتالي تبذير الموارد الاقتصادية وسوء استغلالها.
٥. عدم شفافية المعلومات من قبل السلطة الحاكمة وذلك بهدف الحفاظ على المكتسبات الشخصية، مرفقاً بسوء اتخاذ القرارات ورسم سياسات عشوائية لا تتماشى مع خطط التطور والنهوض الإقتصادي.
٦. إرتفاع معدلات الفساد الإداري في الإدارات العامة، وعدم وجود آليات رادعة ورقابة إدارية فعالة، يؤدي الى عدم توزيع الثروات بطريقة عادلة على افراد المجتمع، وبالتالي عرقلة آلة الاقتصاد الوطني.
٧. تعاضم البيروقراطية وانتشارها بطريقة مبالغ فيها، مما يؤدي الى إحباط أفراد المجتمع والمستثمرين وتعطيل المشروعات.



خامساً: المحددات الأساسية لتطبيق مفاهيم الحوكمة

تلعب الحوكمة دوراً مهماً في معالجة المشاكل التي تعاني منها الإدارات العامة والخاصة في أن، لا سيما مشاكل الفساد المالي والإداري، وذلك عبر مجموعة من الآليات يمكن تصنيفها بين البيئة الداخلية للحكومة وأخرى خارجية (Hess، Impavido، ٢٠٠٣)، ولكي تتمكن تلك المنشآت من الاستفادة من مزايا تطبيق مبادئ الحوكمة يجب ان تتوفر لها مجموعة من المحددات لضمان تطبيقها بشكل سليم:

أ. المحددات الداخلية

تعتبر القوانين مرعية الإجراء في المنشآت العامة والخاصة بالإضافة الى التراتبية الإدارية والهيكلية التنظيمية التي تحدد مستوى الواجبات والمسؤوليات، المحددات الرئيسية لضمان تطبيق مبادئ الحوكمة بشكل ناجح، ويمكن تفصيلها كما يلي:

١. القوانين المطبقة
٢. الهيكلية الإدارية
٣. الواجبات والمسؤوليات

ب. المحددات الخارجية:

تشتمل المحددات الخارجية على القوانين والأنظمة التي ترعى النشاطات الاقتصادية للدولة ككل والتي قد تختلف باختلاف الأنظمة الاقتصادية في الدول، بالإضافة الى كفاءة الأنظمة الرقابية والدور الذي تلعبه المؤسسات غير الحكومية، ويمكن تحديد تلك المحددات بالتالي:

١. القوانين مرعية الإجراء للنظم الاقتصادية في الدولة
٢. كفاءة وكفاية الأجهزة والهيئات الرقابية
٣. دور المؤسسات غير الحكومية

سادساً: مزايا وسلبيات تطبيق مبادئ الحوكمة:

أ. المزايا:

١. تحسين كفاءة وفعالية الدورة المستندية في المنشآت وتتمثل هذه الميزة في:
- بناء نظم عمليات أفضل.



- رفع كفاءة الأداء.
 - تحسين جودة المنتجات والخدمات
 - ٢. تحسين الأداء المالي ويتمثل في ما يلي:
 - تحسين الأرباح
 - تحسين العائد على الإستثمار
 - رفع قيمة حقوق الملكية.
 - تحسين التدفق النقدي في الشركة
 - ٣. تحسين سمعة المنشأة وتتمثل فيما يلي:
 - تشجيع الإقبال على العمل لدى المنشأة اذا كانت في القطاع الخاص، أو زيادة الثقة بالقطاع العام.
 - زيادة الإقبال على شراء منتجاتها أو الإقبال على شراء خدماتها
 - زيادة الرغبة لدى المستثمرين بشراء الأسهم المتداولة بالسوق المالية (القطاع الخاص حصرا).
 - ٤. تعزيز التنافسية وتتمثل فيما يلي:
 - زيادة حصة السوق.
 - خفض كلف التسويق.
 - ٥. تحسين فرص الحصول على تمويل وتتمثل في ما يلي:
 - زيادة تعاون البنوك.
 - تحسين القدرة على التوسع في الاستثمارات.
 - تحسين القدرة على الاستثمار في تطوير منتجات جديدة.
 - ٦. خفض كلفة رأس المال وتتمثل في ما يلي:
 - تحسين النتائج المالية.
 - خفض معدلات كلفة التمويل.
- ب. السليبيات المحتملة
١. الكلفة العالية في التطبيق.



٢. خطر هيمنة الرئيس على المجلس.
٣. خطر هيمنة المدير العام على المجلس.
٤. الاختلاف المحتمل بين الحوكمة والإدارة التنفيذية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية:

بعد ان تم استعراض الجزء النظري المرتبط بالمحاسبة الإبداعية والإطار العام للتدقيق الخارجي، عملت الدراسة في هذا المبحث على التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية على جودة المخرجات المحاسبية.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ المساءلة الإدارية على جودة المخرجات المحاسبية.

وسيتم التعرف في هذا المبحث على الأدوات المستخدمة في الدراسة بالإضافة الى حدود الدراسة ومجتمعها والعينة المعتمدة، كما ستعرض النتائج الإحصائية التي سيتم من خلالها الإجابة على فرضيات الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة وإجراءاتها

أ. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من خبراء المحاسبة المجازين في محافظة جنوب لبنان والمسجلين على جدول نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان والبالغ عددهم ٩٤ وفقاً للجدول الصادرة عن النقابة في العام ٢٠١٩.

ب. عينة الدراسة

تم توزيع الاستمارة على مجتمع الدراسة بشكل كامل، ووفقاً لمعادلة ريتشارد جيبر يجب ان يكون عدد الاستجابات ٧٧ إستجابة بمعدل خطأ ٥%. وهذا ما تم العمل عليه وفقاً للجدول المبين أدناه: تم استخدام معادلة ريتشارد جيبر لتحديد حجم العينة المناسب الذي يمثل مجتمع الدراسة أفضل تمثيل، وذلك وفق الصيغة الموضحة أدناه.



$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

معادلة (١): معادلة ريتشارد جيجر لحساب حجم العينة

الجدول رقم (١): الإحصاءات الخاصة بالاستبيان

البيان	العدد	النسبة (%)
الإستبيان الموزع	٩٥	١٠٠
الإستجابة	٧٧	% ٨١
عدم الإستجابة	١٨	% ١٩

المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠٢٠

ثانياً: نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات

سنتناول في هذا الفصل عرضاً تفصيلياً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة وإختبار فرضياتها وفقاً للمعالجات الإحصائية التي تتناسب مع طبيعتها، بالإضافة الى تفسير تلك النتائج بالنظر للإطار النظري والدراسات السابقة وذلك على النحو التالي:

أ. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

تم تحديد المتغيرات الرئيسية لوصف أفراد عينة الدراسة، وتشمل (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، والشهادات المهنية). والجدول رقم (١) التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب تلك المتغيرات.

الجدول رقم (2): The participants distribution according to personal data

Variable	Category	Frequency	Percent
العمر	أقل من ٣٥	8	10.4%
	من ٣٥ الى ٤٥ سنة	34	44.2%
	45 سنة أو أكثر	35	45.5%
المستوى التعليمي	إجازة جامعية	19	24.7%
	ماجستير	42	54.5%



	دكتوراة	3	3.9%
	بكالوريا فنية	13	16.9%
عدد سنوات الخبرة	أقل من ١٠ سنوات	17	22.1%
	أكثر ١٠ سنوات وأقل من ٢٠ سنة	41	53.2%
	أكثر من ٢٠ سنة	19	24.7%
الوظيفة الحالية: (يمكن اجابات متعددة)	خبير محاسبة مجاز وممارس	51	66.2%
	خبير محاسبة محلف لدى المحاكم	26	33.8%
Total		77	100.0

ب. أداة الدراسة:

١. تصحيح أداة الدراسة:

تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، حيث يُعطى فيه أوزان رقمية للإجابات تمثل درجة الاجابة على الفقرة، كما هو موضح بالجدول رقم (٢) التالي:

الجدول رقم (٣): تصنيف اجابات الاستبيان

التصنيف	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

يتضح من الجدول رقم (٢) أن الفقرة التي تكون الإجابة عليها بـ "أوافق بشدة" تأخذ الدرجة (٥) بينما الفقرة التي تكون الإجابة عليها بـ "لا أوافق بشدة" تعطى الدرجة (١)، بينما تتراوح باقي الإجابات في هذا المدى الذي يتراوح بين (١-٥) درجات، ويتم الاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات في تحديد مستوى نتيجة كل فقرة، وهو ما يُعبر عن موقف أفراد عينة الدراسة من هذه الفقرات، حيث أنه كلما كانت قيمة المتوسط أكبر من المتوسط التام المُعبر عنه بالقيمة (٣) يدل ذلك على وجود موافقة أكبر على فقرات الدراسة ويدل ذلك على الموقف الايجابي تجاه فقرات الدراسة، بينما اذا كانت قيمة المتوسط تساوي أو تقل عن القيمة (٣) يدل ذلك على وجود مستوى أكبر من عدم موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الدراسة ويدل ذلك على الموقف السلبي أو الضعيف تجاه فقرات الدراسة.



ت. صدق أداة الدراسة:

١. الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

تم استخدام أسلوب الصدق الظاهري، بهدف التأكد من مدى صلاحية الاستبانة وملاءمتها لأغراض البحث، وذلك من خلال عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من الأساتذة المختصين لإبداء الرأي فيما يتعلق في مدى مناسبة الفقرات وانتمائها، وإدخال التعديلات اللازمة سواء بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة. حيث قدم السادة المحكمين العديد من التعديلات الجوهرية، واستجاب الباحث لهذه التعديلات، وقام بإعادة صياغة الاستبانة في ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمين.

٢. صدق الاتساق الداخلي

قام الباحث بإحتساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، بهدف التحقق من مدى صدق الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (٣)، نتائج صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة. الجدول رقم (٤): Correlation coefficient between each paragraph and total score of the questionnaire. $\sqrt{77} = N$

المحور الثاني			المحور الأول		
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة
.001	.359**	١	.000	.400**	١
.000	.594**	٢	.000	.437**	٢
.000	.802**	٣	.000	.644**	٣
.000	.802**	٤	.000	.696**	٤
.000	.594**	٥	.000	.769**	٥
.000	.782**	٦	.000	.570**	٦
.030	.598**	٧	.000	.688**	٧
.001	.359**	٨	.004	.321**	٨

ث. ثبات أداة الدراسة:

هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها قياس ثبات أداة الدراسة وذلك للتأكد من مدى صلاحية هذه الأداة لقياس ما وضعت لقياسه،



وفي هذه الدراسة تم استخدام كل من طريقة ألفا-كرونباخ Cronbach's Alpha وطريقة التجزئة النصفية Split_Half لحساب الثبات في البيانات، والجدول رقم (٤) يبين ثبات أداة الدراسة بكلا الطريقتين. الجدول رقم (٥): Cronbach's Alpha and Guttman Split-Half Coefficient. (N=77)

معامل الثبات التجزئة النصفية		معامل الثبات ألفا كرونباخ		المحور
Guttman Split-Half Coefficient	Correlation Between Forms	الفا كرونباخ	عدد الفقرات	
.787	.668	.704	8	المحور الأول
.912	.847	.786	8	المحور الثاني
.903	.833	.817	16	جميع الفقرات

ج. التوزيع الطبيعي للبيانات:

يستخدم الإحصائيون نوعين من الاختبارات الاحصائية لاختبار الفرضيات، النوع الأول الاختبارات المعلمية (Parametric Tests) والنوع الثاني الاختبارات اللامعلمية (Non Parametric Tests)، حيث تستخدم الاختبارات اللامعلمية كبديل للاختبارات المعلمية في حال عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات في حال العينات الصغيرة التي يقل حجمها عن (٣٠) مفردة، بينما العينات التي يزيد حجمها عن (٣٠) مفردة يمكن التخلي عن شرط التوزيع الطبيعي وفقاً لما تقره نظرية النهاية المركزية، حيث تنص نظرية النهاية المركزية بأن عدد العينة التي يتجاوز حجمها (٣٠) مفرد ينطبق عليها شرط التوزيع الطبيعي دون الحاجة لإجراء الاختبار. (Anderson D., Seppäläinen T., Valkó B., 2017) كما توصل (Geoff Norman, 2010, p.31) إلى أنه يمكن استخدام الاختبارات المعلمية مع بيانات مقياس ليكرت الخماسي بغض النظر عن حجم العينة كبيراً أو صغيراً، وبغض النظر عن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وفي هذه الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية وفقاً للسببين السابق ذكرهما دون اللجوء للتحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات.

ح. اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى، وتنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية و جودة المخرجات المحاسبية.



للتحقق من صحة هذه الفرضية؛ قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الأول "أسلوب التدقيق التفاعلي في المحاسبة القضائية"، كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٦) يوضح نتائج ذلك.

الجدول رقم (٦): Result Analysis of the first hypothesis.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	ان توافر الأساس الفعال في تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في خفض امكانية التلاعب والغش في البيانات المالية	4.03	0.584	80.5%	15.408	0.000	2
2	تطبيق مبدأ الحفاظ على حقوق المساهمين يرفع من مستوى الشفافية والافصاح	3.90	0.699	77.9%	11.244	0.000	4
3	العمل على المساواة بين المساهمين يساعد في التقليل من التلاعب في البيانات المالية وبالتالي رفع مستوى الشفافية	3.68	0.938	73.5%	6.317	0.000	8
4	تطبيق مبدأ تحديد مسؤوليات مجلس الادارة تجاه مستوى شفافية وعدالة البيانات المالية يقلل من فرص التلاعب في البيانات المالية	3.88	0.725	77.7%	10.689	0.000	6
5	العمل على نشر كافة المعلومات الضرورية المرتبطة بالمركز المالي يساعد على رفع مستوى الشفافية	3.90	0.640	77.9%	12.279	0.000	3
6	امكانية وصول مستخدمي البيانات المالية للبيانات المالية المنشورة يساهم برفع مستوى الشفافية	3.79	0.635	75.8%	10.942	0.000	5
7	اشتمال الايضاحات على السياسات المحاسبية المتبعة وأية تغييرات حصلت في هذا الخصوص	3.79	0.656	75.8%	10.602	0.000	7
8	اشتمال الايضاحات على كافة الأعمال المنجزة والأعمال قيد الانجاز بشكل مستمر	3.95	0.484	79.0%	17.194	0.000	1
	الدرجة الكلية	٣,٨٦	3.89	77.2%	19.504	0.000	

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ٣٢٢ ومستوى دلالة ٠,٠٥ يساوي ١,٩٦

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

يشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (٣,٦٨ و ٤,٠٣) وبوزن نسبي ٧٧,٢ % وكانت متوسطات الاجابات أعلى من المتوسط الحيادي (٣) وبانحرافات معيارية (٠,٤٨٤ و ٠,٩٣٨) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة كبيرة على كافة العبارات التي تناقش العلاقة الطردية بين تطبيق مبدأ الافصاح



والشفافية وجودة المخرجات المحاسبية. أما بالنسبة لاختبار T فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) لكافة العبارات وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (٠,٠٥)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول فرضية وجود علاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية ورفع جودة المخرجات المحاسبية.

الفرضية الثانية تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لتطبيق مبدأ المساءلة الإدارية وجودة المخرجات المحاسبية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية؛ قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الثاني "أسلوب التدقيق البعدي في المحاسبة القضائية"، كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٧) يوضح نتائج ذلك.

الجدول رقم (٧): Result Analysis of the second hypothesis.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يساهم المسؤولون الإداريون بمراقبة ومتابعة أعمال الموظفين التابعين لهم بشكل مباشر ومستمر	3.96	0.443	79.2%	19.057	0.000	1
2	تتمتع الإدارات الفرعية في الهيكل التنظيمي بصلاحيات متابعة ومراقبة ومحاسبة الموظفين تجاه أي عمل يقومون به يؤثر على المركز المالي للمنشأة	3.99	0.573	79.7%	15.105	0.000	3
3	إمكانية مراقبة الإدارات الفرعية من قبل الإدارة العليا عبر الزيارات المفاجئة	3.79	0.767	75.8%	9.067	0.000	7
4	إمكانية مراقبة الإدارات الفرعية من قبل الإدارة العليا عبر الزيارات المفاجئة	3.79	0.767	75.8%	9.067	0.000	7
5	تنظيم اجتماعات دورية تجمع الإدارات العليا والوسطى لمناقشة ومتابعة الأداء على مستوى الهيكل الإداري ككل	3.99	0.573	79.7%	15.105	0.000	3
6	يتم إخضاع من يثبت تقصيرهم أو إهمالهم في أداء عملهم لعقوبات تأديبية ومالية وبشكل عادل ومتساوي	3.81	0.795	76.1%	8.883	0.000	6
7	يتم إخضاع الإدارات الفرعية للمساءلة والمحاسبة وللمعاقبة جراء أي تقصير أو إهمال من قبل الموظفين الذين يعملون تحت سلطتهم	3.99	0.618	79.7%	14.024	0.000	5
8	إخضاع الموظفين والإدارات الوسطى والعليا لدورات تدريبية بشكل دوري لتتلاءم الخبرات المهنية مع حجم المسؤوليات	3.96	0.443	79.2%	19.057	0.000	1
	الدرجة الكلية	3.91	0.402	78.2%	19.828	0.000	

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ٣٢٢ ومستوى دلالة ٠,٠٥ يساوي ١,٩٦

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

يشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (٣,٧٩ و ٣,٩٩) وبوزن نسبي ٧٨ % وكانت متوسطات الاجابات أعلى من المتوسط الحيادي (٣) وبانحرافات معيارية (٠,٤٤٣) و (٠,٧٩٥) وهذا يدل على موافقة بنسبة كبيرة على كافة العبارات التي تناقش إمكانية تطبيق المدقق



الخارجي لمعايير التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية. أمّا بالنسبة لاختبار T فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) لكافة العبارات، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (٠,٠٥)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول فرضية وجود علاقة وأثر بين تطبيق مبدأ المساءلة الإدارية وجودة المخرجات المحاسبية.

نتائج الدراسة

ان مفهوم الحوكمة يقضي بوجود مراكز قوى متعددة ومتداخلة وبالتالي فهو يقف على النقيض من مفاهيم الحكم والهيمنة على مستوى الإدارات العامة والخاصة، والتي تستند الى منطق ثنائيات الإقصاء مثل الداخل والخارج او المركز والمحيط او الأعلى والأسفل. ان وجود مراكز متعددة للسلطة يمكن ان تعمل على منع أي شخص من الهيمنة على الآخرين وبهذا المعنى فان الحوكمة العالمية هي تفاعل كل الجهات المختلفة على اساس الاحترام المتبادل.

ان توفر قوانين واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق المصلحة العامة يعتبر الحجر الأساس في تحقيق وتطبيق الحوكمة في الادارات، الا أنه يكمن الخلل في رغبة البيئة الداخلية بشكل عام في مقاومة هذه القوانين للحفاظ على بعض المكتسبات سيما تلك المتعلقة بالتحكم والسيطرة على بعض القرارات الإدارية.

وبالاعتماد على النتائج النظرية والعملية للدراسة خلصنا للنتائج التالية:

- ان تنوع أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر سبباً رئيسياً لعدم موثوقية البيانات المالية وبالتالي تطبيق مبادئ الحوكمة لا سيما مبدأ الافصاح والشفافية لرفع جودة المخرجات المحاسبية.

- ان تطبيق مبادئ الحوكمة تساعد على تنظيم الهيكلية الإدارية للمنشآت بشكل عام، وبالتالي فإن هذا التنظيم يحدد بشكل جدي الحقوق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على كافة الطبقات الإدارية، وهذا ما يعزز الرقابة الداخلية على كافة السلوكيات ذات التأثيرات المباشرة على المركز المالي، وبالتالي رفع جودة المخرجات المحاسبية بشكل عام.



التوصيات:

- العمل على تبني نظام الحوكمة في كافة القطاعات العامة والخاصة في لبنان.
- الإسراع في تطبيق الأسس الحقيقية لحوكمة الشركات للاستفادة من المزايا التي تحققها في العمل، وتنمية الوعي المتعلق بمفهوم الحوكمة.
- التركيز على مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يساهم بشكل أساسي برفع جودة المخرجات المحاسبية وبالتالي رفع ثقة المستخدمين بتلك المخرجات.
- العمل على تحقيق مستوى مناسب من الإفصاح في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح للاستفادة من شفافية المعلومات والعمل على الخطط المستقبلية الفاعلة على المستوى الاقتصادي.
- توزيع المسؤوليات بشكل كافٍ على الإدارة العليا والوسطى مما يساهم بزيادة الرقابة الإدارية التي تسهم برفع جودة المخرجات المحاسبية وتخفيض من فرص ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التزام الإداريون بالأخلاق من خلال رقابتهم من مجلس اداري مستقل يبعدهم عن كل ما يؤدي الى التضليل وسلب حقوق الغير.

قائمة المراجع

اللغة العربية:

- ابتسام شريط، خلود لبزة رزاق، و سارة حضرية شريف. (٢٠١٧). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الجزائر: جامعة الوادي.
- ابراهيم عميرة. (١٩٨١). حتى نفهم البحث التربوي. القاهرة: دار المعارف.
- أسامة ربيع. (٢٠٠٧). التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS (الإصدار الطبعة الثانية). مصر: كلية التجارة- جامعة المنوفية.
- المجمع العربي للمحاسبين العرب. (٢٠٠٣). الإقتصاد. الأردن: UNCTAD، المطابع المركزية.
- خالد جمال الجعارات، و دينا سليمان أبو خليفة. (٢٠١٥). المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب: اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ٠١، ٤٢-١٩.
- خديجة رمضاني. (٢٠١٣). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الجزائر: جامعة أكلي مهند أولحاج، البويرة.



- رونق قيدوم. (٢٠١٩). دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي. الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي.
- طارق عبد العال حماد، و سمير محمد الشاهد. (٢٠٠٠). قواعد إعداد وتصوير القوائم املالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. مصر: اتحاد المصارف العربية.
- ظاهر القشي، و حازم الخطيب. (٢٠٠٦). الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية. مجلة أربد للبحوث العلمية، ١٠ (١).
- عائشة كحيلي، و راضية كروش. (٢٠١٦). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي. الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- عبد الرزاق حسن الشيخ. (٢٠١٢). دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم (رسالة ماجستير). غزة، فلسطين: الجامعة الاسلامية في غزة.
- علي معمر عبد المؤمن. (٢٠٠٨). مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية (الإصدار الأول). مصر: جامعة ٧ أكتوبر.
- محمد عبيدات، محمد أبو نصار، و عقلة المبيضين. (١٩٩٩). منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية الجامعة البريطانية. عمان - الأردن: دار وائل للطباعة والنشر.
- محمد ياسين غادر. (٢٠١٧). محددات الحوكمة ومعاييرها، مؤتمر دولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة. لبنان، طرابلس: جامعة الجنان.
- يحيى مخالدي. (٢٠١٥). الاقتصاديات العربية بين العولمة الجارفة والحوكمة المزيفة. عمان: جامعة عمان.

اللغة الأجنبية

- A Call for Avoiding APA Style Guide Errors in Manuscript Preparation. (2009). *Scholl Leadership Review*, 4(1), 115-151.
- ACFE, A. o. (2016, April 18). *Global Fraud Study*. Retrieved from ACFE Web site: <http://www.acfe.com>
- Corruption, governance, and public pension funds 2017 *Review of quantitative Finance and Accounting* 51883-919
- *international financial corporation*
- *Introduction to Probability, Cambridge MATHematical Textbooks* 2017 Cambridge Cambridge University Press



www.mecsaj.com/ar

المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية MECSJ

العدد التاسع والعشرون (أيلول) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

- Likert scales, levels of measurement and the “laws” of statistics,2010*Adv in Health Sci Educ*15625-632doi10.1007/s10459-010-9222-y.
- The ethicks of creative accounting1999*Ideas Repec*349