

أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية - مع الإشارة إلى حالة الجزائر

The importance of disclosure and transparency in the reduction of creative accounting practices under the application of international accounting standards - with reference to the case of Algeria

مطاي عبد القادر
جامعة الشلف، الجزائر
profmettai@gmail.com

نوي الحاج
جامعة الشلف، الجزائر
e.noui@univ-chlef.dz

بكيحل عبد القادر¹
جامعة الشلف، الجزائر
bekihal@gmail.com

تاريخ النشر: 2018/12/03

تاريخ القبول: 2018/09/12

تاريخ الاستلام: 2018/04/27

ملخص:

مع ظهور الأسواق المالية وتطورها وما رافقه من اتساع في حجم المؤسسات الاقتصادية، برزت إشكالية انفصال الملكية عن التسيير وإمكانية تعارض مصالح المساهمين في المؤسسة مع مسيرتها، وهو ما استدعى البحث عن آليات وضوابط تحكم العلاقة بين أصحاب المصالح وحماية الأطراف المهتمة بالمؤسسة، وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بالحوكمة، التي اهتمت بما عدة هيئات أبرزها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، التي وضعت لها مبادئ أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية، الذي تكمن أهميته في إعطاء معلومات تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، وخاصة السياسات المحاسبية المستخدمة، التي تعتبر من بين الأدوات التي يمكن للمسيرين استعمالها في القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه يسمح الإفصاح والشفافية للمستثمرين والمساهمين خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والنظام المحاسبي المالي (SCF) المبتق عنها، بتحقيق الرقابة على المسيرين والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلا عن امتلاك المساهمين أداة أخرى هامة للرقابة، تتمثل في سلطة تعيينهم للمدقق الخارجي، المسؤول عن إعداد تقرير يبيد فيه رأي محايد ومستقل حول عدالة القوائم المالية التي يعدها المسيرون.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، المعايير المحاسبية الدولية، المحاسبة الإبداعية.

صنيف JEL:

Abstract:

With the emergence of financial markets and their development accompanying with expansion in the volume of economic enterprises, the problem of separation of ownership from management emerged, and the possibility of conflicting interests of shareholders with their managers, which called for the search for mechanisms and controls governing the relationship between stakeholders and protect the various parties interested in the company, which led to the emergence of what is called governance. Emphasis on the number of bodies, in particular the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), which has laid down principles, in particular, the most important principle of disclosure and transparency, which is important in providing information To reflect the company's true image, especially the accounting policies used, which are the best tools used by the managers in the creative accounting system, and allows disclosure and transparency for investors, and shareholders, especially in the light of application of international accounting standards (IAS / IFRS), allow control of managers and reduce creative accounting, as well as shareholders' have another tool of control with the authority to nominate the external auditor, who is responsible for preparing a report expressing his neutral and independent opinion on the fairness of the financial statements prepared by managers.

Key words: Corporate Governance, Disclosure and Transparency, International Accounting Standards, Creative Accounting.

Classification JEL :

¹ بكيحل عبد القادر، bekihal@gmail.com

مقدمة:

في ظل التطورات الاقتصادية التي نتج عنها ظهور الشركات متعددة الجنسية واتساع دور الأسواق المالية في ظل العولمة، بشكل جعل من الصعوبة أن يقوم كافة المساهمين بتسيير المؤسسة، مما يجعلهم مضطرين إلى توكيل مسيرين للقيام بذلك، وهو ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير، وفي ظل تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين، كان لابد من إيجاد آليات وضوابط لتحكم العلاقة بينهما، وهو أدى إلى ظهور حوكمة الشركات، التي تتكون من عدة مبادئ أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية.

وتكمن أهمية الإفصاح والشفافية في المعلومات التي يتم تقديمها للمستثمرين والمساهمين، لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، من خلال القوائم المالية التي يعلها المسيرون، بالاعتماد على المعايير المحاسبية المطبقة في البلد، والتي تؤدي إلى إنتاج معلومات مالية تمكن المساهمين من رقابة المسيرين، خاصة فيما يتعلق باللجوء إلى المحاسبة الإبداعية والإضرار بالمساهمين، لتحقيق منافع خاصة، من خلال عدة طرق وإجراءات. وعليه يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي: " ما هو دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ " وللإجابة على السؤال الرئيسي يتم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية، من خلالها تتم الإجابة عن مختلف الأسئلة ذات الصلة بموضوع البحث:

- المحور الأول: الإفصاح والشفافية أهم مبادئ حوكمة الشركات

- المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها في تعزيز الإفصاح والشفافية

- المحور الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحور الأول: الإفصاح والشفافية أهم مبادئ حوكمة الشركات

ظهرت حوكمة الشركات كمجموعة من الآليات والضوابط التي تحكم العلاقة بين مسيري المؤسسات وأصحاب المصالح فيها، كنتيجة لانفصال الملكية عن التسيير وتعارض المصالح بين المسيرين والمساهمين في المؤسسة، وحاجة المساهمين إلى آليات تساعد على رقابة المسيرين، وقد اهتمت بحوكمة الشركات عدة منظمات وهيئات أهمها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التي وضعت مبادئ لها، أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية.

أولاً - مفهوم حوكمة الشركات

عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (-OCDE- Organisation de Coopération et de Développement Economique)، الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على تسيير الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين فيها، وغيرهم من أصحاب المصالح.¹ ويمكن تعريفها بشكل عام بأنها القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى، وبشكل أكثر تحديداً فإن هذا المصطلح يقدم إجابات لعدة أسئلة، منها: كيف يضمن المساهمون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟ وكيف يتأكد هؤلاء المساهمون بأن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية أسهم الشركة وقيمتها في الأجل الطويل؟ وكيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من الرقابة على الإدارة بشكل فعال؟²

ثانياً - مبادئ حوكمة الشركات

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999، وتم تعديلها سنة 2004، وتتكون من ستة مبادئ أساسية، يؤدي الالتزام بها إلى ضمان تطبيق حوكمة الشركات³. وتتمثل فيما يلي:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛

- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛

- المعاملة المتساوية للمساهمين؛

- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات؛

- الإفصاح والشفافية؛

- مسؤوليات مجلس الإدارة.

ثالثاً- الإفصاح والشفافية كأحد أهم مبادئ حوكمة الشركات

يعد مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، نظراً لما يوفره من حماية لأصحاب المصالح وجميع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وذلك من خلال توفير معلومة مالية ملائمة وموثوق بها.

1- تعريف الإفصاح والشفافية

تشير الشفافية إلى إيجاد بيئة معينة تكون المعلومات المرتبطة بها في ظل الظروف القائمة والقرارات والتصرفات التي يتم اتخاذها من الممكن الوصول إليها، وأن تتميز بالمرئية والقابلية للفهم من كل الأطراف المشاركة.⁴ أما مصطلح الإفصاح المحاسبي فيستخدم للتعبير عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية معها، بعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ.⁵ ويتم ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكامل، حيث يمكن اعتبار أن الشفافية غاية الإفصاح هو وسيلة لتحقيق هذه الغاية.

2- محتوى مبدأ الإفصاح والشفافية

يتضمن مبدأ الإفصاح والشفافية توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، والتي لا تقتصر على المعلومات الآتية فقط:⁶

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة؛

- أهداف الشركة؛

- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛

- سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والأعضاء التنفيذيين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية اختيبارهم، والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين؛

- العمليات المتعلقة بأطراف ذات العلاقة بالشركة؛

- عوامل الخطر المتوقعة؛

- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛

- هياكل وسياسات الحوكمة؛

- المراجعة السنوية بواسطة مراجع مستقل.

3- أهمية الإفصاح المحاسبي كأداة لتحقيق الشفافية

يؤدي الإفصاح المحاسبي دورا فاعلا في توفير بيانات ومعلومات محاسبية تساعد متخذ القرار، وتظهر أهميته من خلال ما يلي⁷:

- يؤدي نشر المعلومات المحاسبية إلى مساعدة المساهمين والمستثمرين في إظهار مدى كفاءة ونجاح الإدارة في تسيير الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى زيادة حقوقهم؛

- يساعد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في إمداد الدائنين وعدة جهات أخرى مثل إدارة الضرائب، بالمعلومات اللازمة حتى تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة لأهدافهم؛

- يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد الشروط الموضوعية لتنشيط التداول في السوق المالية، حيث تساهم المعلومات المالية في التخصيص الكفء للموارد الاقتصادية نحو مشروعات الاستثمار التي يحتاجها المجتمع، كما يمكن المتعاملين من توقع العائد على استثماراتهم وتحديد درجة المخاطرة لهذه الاستثمارات، وبالتالي تحديد الأسعار المناسبة للأسهم، وتوفير مناخ ثقة بين المتعاملين، ومن ثم فإن الإفصاح عن هذه المعلومات له آثار إيجابية على اقتصاد البلد؛

- المعلومات المحاسبية المنشورة عموما والمتعلقة بربحية المؤسسة على وجه الخصوص، تعتبر أحد المتغيرات المحددة لسلوك أسعار الأسهم في السوق؛

- يتم الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية في إعداد التنبؤات المالية، حتى يمكن استخدامها في إعداد الخطط المستقبلية؛

- كذلك تساعد معلومات قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، على بيان جهود الإدارة في مجال خلق الإيرادات ونجاحها في تحقيق الأهداف والربحية خلال مدة معينة.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها في تعزيز الإفصاح والشفافية

من أجل تقليل الفروقات بين التطبيقات المحاسبية عبر الدول، كان لا بد من إيجاد توافق محاسبي يكون قابل للتطبيق دوليا، يسمح بإنتاج معلومة مالية مفهومة وقابلة للمقارنة دوليا، تزيد من الإفصاح وتساعد المستثمر على اتخاذ قراراته، وهو ما ينطبق على المعايير المحاسبية الدولية، التي تم تطبيقها في العديد من الدول، والجزائر بدورها قامت بتبنيها من خلال النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier -SCF-). (Comptable Financier -SCF-).

أولاً - تعريف المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية الدولية، هي معايير صادرة نتيجة لاتفاق تم في 29 جوان 1973 بلندن، بين ممثلي الهيئات والمنظمات المحاسبية لعشر دول هي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، على إعداد وإصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق عبر العالم، عن طريق تأسيس لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards Committee -IASC-) للقيام بهذه المهمة.⁸

وأصدرت المعايير تحت تسمية المعايير الدولية للمحاسبة (-IAS- International Accounting Standards)، وفي سنة 2001 تغيرت تسميتها إلى المعايير الدولية للتقرير المالي (-IFRS- International Financial Reporting Standards)، وتغيرت كذلك تسمية اللجنة المكلفة بإصدار المعايير، والتي أصبحت تحت مسمى مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards Board -IASB-).⁹

ثانياً- المشكلات الناجمة عن الاختلافات المحاسبية الدولية

فيما يلي أبرز المشكلات الناجمة عن اختلاف التطبيقات المحاسبية، التي تؤثر على المستثمرين والمؤسسات عند الانتقال إلى دول مختلفة:

1- إعداد القوائم المالية المجمعة

ينجم عن الاختلافات المحاسبية الدولية مشكلة تخص إعداد القوائم المالية المجمعة، التي تعدها مؤسسة لها فروع وشركات تابعة في دول أخرى، حيث إن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها عليه الدولة التي ينشط بها، حيث يجب على المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لمجموع فروعها، إلى قوائم معدة وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الذي يوجد فيه مقر المؤسسة الأم.¹⁰

2- غياب المقارنة بين المؤسسات

من أبرز مشكلات الاختلافات المحاسبية الدولية، هو نقص المقارنة للقوائم المالية فيما بين الشركات الموجودة في الدول المختلفة، وتزيد هذه الاختلافات من صعوبة إجراء المقارنة بين المؤسسات. ففي سنة 1993 أرادت المؤسسة الألمانية ديملر بينز (Daimler-Benz) الدخول إلى بورصة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وفرض عليها إعادة صياغة قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية، فأظهرت عمليات المطابقة فروقات جوهرية، حيث حققت في نفس السنة ربحاً قدره بحوالي 615 مليون دتاش مارك وفق المحاسبة الألمانية، بينما كانت النتيجة وفق المحاسبة الأمريكية خسارة بحوالي 1839 مليون دتاش مارك.¹¹

3- الدخول إلى الأسواق المالية الخارجية

تبرز المشكلة في حالة وجود اختلافات محاسبية بين الدول، عندما تريد مؤسسة ما التوجه نحو أسواق مالية خارج حدودها المحلية، حيث تتحمل المؤسسة من أجل ذلك تكاليف ناجمة عن إعادة صياغة قوائمها المالية وتدقيقها وفق معايير محاسبية أخرى مختلفة. ففي سنة 1993 عندما دخلت المؤسسة الألمانية ديملر بينز (Daimler-Benz) إلى بورصة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، توقعت المؤسسة الألمانية تحمّل إنفاق تكاليف ناجمة عن تحويل القوائم المالية من المحاسبة الألمانية إلى المحاسبة الأمريكية، تتراوح ما بين 15 إلى 20 مليون دولار في كل سنة.¹²

ثالثا - تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي

بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر، والتي كانت نتيجتها الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، كان لابد من إجراء إصلاح محاسبي يتماشى مع هذه التحولات، ومن أجل فعالية هذا الإصلاح تم التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية، لتكون أساس للنظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي صدر بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وتم الشروع في تطبيقه بداية من 1 جانفي 2010 على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

وربط القانون 07-11 من خلال مادته الأولى النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة المالية، والتي عرفها بأنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات عددية، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة وأدائه، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".¹³

رابعا - الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية

جاءت المعايير المحاسبية الدولية بعدة جوانب زادت من حجم المعلومات المنفصح عنها، خاصة وأن هذه المعايير كانت من أهم متطلبات الأسواق المالية بضرورة توفير معلومات ملائمة لاحتياجات المستثمرين تساعدهم في اتخاذ القرارات. وفيما يلي أهم الجوانب المتعلقة بالإفصاح وفقا لما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.

1- الإفصاح ضمن عناصر القوائم المالية

حسب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 "عرض القوائم المالية"، فإن الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها وخزنتها، بما يفيد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال احتواء هذه القوائم على معلومات تساعد في إجراء المقارنات بين عدة سنوات لنفس المؤسسة، بإظهار معطيات الدورة السابقة بجانب معطيات الدورة الجارية، بالإضافة إلى المعلومات التي تساعد على تحليل الوضعية المالية والأداء، من خلال فصل العناصر الجارية عن العناصر غير الجارية ضمن الميزانية، وإظهار معطيات ومؤشرات مهمة في التحليل المالي ضمن جدول حساب النتائج، كالفائض الخام للاستغلال والنتيجة المالية والنتيجة العملياتية. بالإضافة إلى توفير معلومات عن سيولة المؤسسة وقدرتها على سداد إلتزاماتها، وهو ما يوفره جدول تدفقات الخزينة المنصوص عليه كذلك في المعيار الدولي للمحاسبة رقم 7 "جدول تدفقات الخزينة". والأهم من ذلك هو ما تقدمه المؤسسة ضمن الملحق من معلومات وشروحات لمختلف الطرق المحاسبية المستعملة، والمعلومات التكميلية التي تزيد من فهم أحسن للميزانية وجدول حساب النتائج، وجدول تغير الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة¹⁴. ومن أجل أن تقلد معلومات مفيدة في أوقات مختلفة من السنة، في ظل التغيرات المتلاحقة التي يمكن ان تعرفها المؤسسة، تم إصدار المعيار الدولي للمحاسبة رقم 34 "التقارير المالية المرحلية"، الذي يحدد محتويات القوائم المالية الربع أو النصف سنوية، والذي يشجع المؤسسات على إصدارها من أجل تلبية الحاجات الدورية من المعلومات لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تطبقها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك في إجراء المعالجات للعمليات المحاسبية. أما التغير في التقدير المحاسبي فهو تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الإلتزام أو المصروف نتيجة إعادة تقدير المنافع والإلتزامات المستقبلية المتعلقة بذلك الأصل أو الإلتزام أو المصروف¹⁵. وتستوجب المعايير المحاسبية ضرورة وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى أن تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا وموجزا للسياسات الهامة في حالة الاختيار بين

البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة، كطرق تجميع الحسابات وطريقة تحديد تكلفة المخزون وطريقة الاهتلاك، والإفصاح عن التغييرات المحاسبية في الطرق المحاسبية أو التقديرات التي تؤثر على القوائم المالية.

3- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الدورة

يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 10 (IAS10) الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الدورة، وهي الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الدورة وتاريخ نشر القوائم المالية، وتعمل على تأكيد أو تغيير وضعيات كانت موجودة فعلاً بتاريخ نهاية الدورة، وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية لتعكس تلك الأحداث، بينما الأحداث اللاحقة التي تشير إلى وضعيات وأحداث وقعت بعد تاريخ نهاية الدورة، لا تحتاج إلى تعديل في القوائم المالية، ولكن يتم الإفصاح عنها ضمن الملحق¹⁶.

4- الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة

الأطراف ذات العلاقة هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف آخر، أو ممارسة تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه، وذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية. ويمكن أن تشمل هذه الأطراف الموظفين الإداريين الرئيسيين، الشركة الأم والشركات التابعة، أما العمليات بين الأطراف ذات العلاقة فتتمثل في تحويل موارد وخدمات والتزامات بينها¹⁷.

كما نص المعيار الدولي للمحاسبة رقم 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" والنظام المحاسبي المالي من خلال القرار الصادر في 26 جويلية 2008، على وجوب الإفصاح عن العمليات والعلاقات بين الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسات، والمتمثلة في مختلف الإتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها، بتقديم معلومات ضمن الملاحق حول حجم المعلومات التي تفرض على المؤسسات الإفصاح عنها، بذكر طبيعة العلاقات والتعاملات، حجم ومبلغ المعاملات، وطبيعة العمليات التي تتم بين الشركة الأم وفروعها والأطراف المرتبطة بها كالمديرين والمساهمين¹⁸.

5- الإفصاح القطاعي

تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات حول القطاعات المختلفة للمؤسسة، في أنها تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة، من خلال الوضعية المالية والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات¹⁹. لذلك تم إصدار المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 8 (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"، بتقديم وعرض المعلومات عن نتائج كل قطاع تشغيلي من القطاعات في المؤسسة.

المحور الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المقصود بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح هو محاولة مسؤولي الشركة التأثير على الدخل المفصح عنه في المدى القصير، لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم، وتتم عن طريق استخدام ممارسات محاسبية قد تكون مضللة، وتؤدي إلى تعظيم أرباح الشركة وقيمتها السوقية، ومن بين العوامل التي ساهمت في زيادتها، الربط بين مكافآت المديرين وأداء الشركة.

وتتمحور حول الأساليب التي تتعلق بالإيرادات والمصروفات، وتشمل مخصصات الحقوق المشكوك فيها والمخزونات، وتقدير النسب المتقوية للانحياز في المشروعات الإنشائية طوية الأجل، واختيار طرق الاهتلاك²⁰.

أولاً - دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وطرق التقييم

تعتبر المحاسبة الإبداعية من أهم الأدوات المستخدمة من طرف بعض المسيرين، لإظهار حالة المؤسسة على أنها جيدة، بما يسمح لهم بإمكانية الحصول على المكافآت، في ظل انفصال ملكية المؤسسة عن المالكين لها، ولذلك يلجأ المساهمون إلى آليات تزيد من الرقابة على المسيرين ومن أهمها الإفصاح المحاسبي، بما فيه القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير محافظ الحسابات. وباعتبار المسيرين هم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فإنه بإمكانهم زيادة النتيجة أو تخفيضها بالاعتماد على الطرق المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية المطبقة، ومن أهمها ما يلي:

- الاختيار بين طرق الاهتلاك يؤدي إلى نتائج متباينة.
- وكذلك بالنسبة لتقييم المخزونات بين طريقة الداخل أولاً الصادر أولاً (-FIFO- First In First Out) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (-Coût Moyen Pondéré -CMP).
- التمييز بين مصاريف البحث والتطوير، باعتبار أن مصاريف البحث تسجل ضمن الأعباء ومصاريف التطوير تسجل ضمن التثبيات بشروط (ح/203 في النظام المحاسبي المالي)، وتحتك، بما يؤثر كذلك على النتيجة من خلال تسجيل الاهتلاك ضمن الأعباء.
- تسجيل التثبيات وتقييمها وفق طريق التكلفة، أي التكلفة التاريخية منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، أو وفق طريقة إعادة التقييم بالاعتماد على القيمة العادلة.
- استعمال التقدير والحكم الشخصي، مثلاً عند تقدير مبلغ الحقوق المشكوك في تحصيلها أو عند تحديد خسارة القيمة عن التثبيات، حيث يتم لأجل ذلك تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من أجل حساب قيمة المنفعة.
- غير أن تبني المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى زيادة الإفصاح أمام المساهمين، بما يسمح بتقييم المسيرين في اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى إصدار قوائم مالية متوافقة في الشكل والمضمون مع المعايير المحاسبية الدولية، وتحظى بالقبول والاعتراف الدولي. حيث يفرض النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، على المؤسسات الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وطرق المحاسبة والتقييم، والاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما، وأن يتم تقديم تفسيرات حول اختيار الطريقة وتبرير ذلك²¹، كتوضيح طرق حساب تكلفة التثبيات والمخزونات، والتقديرات المستخدمة عند تطبيق السياسات المحاسبية. ويرجع سبب ذلك إلى العنصر الجديد والمهم في القوائم المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي وهو الملحق (l'annexe).

ثانياً - أهمية الإفصاح المحاسبي في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهمين والمسيرين

يقصد بعدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry) أن إدارة المؤسسة لديها معلومات عن مستقبل المؤسسة أكثر مما لدى المستثمرين والمحللين الماليين خارج المؤسسة، وقد تستخدمها لتحقيق مصالح شخصية حتى ولو تعارضت مع مصلحة المساهمين، ومن الممكن أن تفصح عن بعض هذه المعلومات وتخفي البعض الآخر. وتسعى إدارة المؤسسة إلى تعظيم القيمة السوقية للسهم، لذلك تقوم بتوصيل

المعلومات الايجابية للجمهور بسرعة وبقدر الإمكان. وحتى تؤدي تلك المعلومات أو الإشارات المرسله للسوق أثرها المنشود في تعظيم ثروة الملاك، فيجب اختيار الطريقة المناسبة لتوصيلها، بحيث تكون ذات مصداقية²².

ونتيجة للتعارض في المصالح بين الملاك والإدارة، ومن أجل التقليل منه يتم اللجوء إلى صيغ التعاقدات فيما بينهما، ويعتبر الإفصاح المحاسبي بما يوفره من تقارير ومعلومات مالية أحد وسائل الرقابة التي يستخدمها الملاك لصياغة التعاقدات والرقابة على تنفيذها. فنظرا لأن مكافآت المديرين وما سيحصلون عليه من حوافز ترتبط بما تحققه المؤسسة من نتائج، فإن مديري المؤسسات يكون لديهم دافع ذاتي للإفصاح عن الأخبار سواء كانت أخبار جيدة أو أخبار سيئة. فالإفصاح عن الأخبار الجيدة سوف يجذب المستثمرين للمؤسسة، وبالتالي يكون هناك حافز قوي لدى الشركات الناجحة ذات الأخبار الجيدة للإفصاح عن تلك الأخبار، حتى يتم تمييزها عن الشركات غير الناجحة، أما بالنسبة للمؤسسات التي لديها أخبار سيئة، فإن عدم الإفصاح عنها قد يعرض مديري هذه المؤسسات للتقاضي، وبالتالي يكون هناك حافز لدى هؤلاء المديرين للإفصاح عن هذه المعلومات السيئة. ويلجأ المديرون في هذه الحالة عادة للإفصاح الاختياري، مثل الإفصاح عن تنبؤات الأرباح، وذلك لإبراز كفاءتهم ومقدرتهم على التوقع والاستجابة للتغيرات المستقبلية في البيئة الاقتصادية للمؤسسة²³.

ثالثا - دور التدقيق الخارجي في دعم الإفصاح والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

من بين أهم الأدوات التي يمتلكها المساهمون والتي تسمح لهم بالرقابة على المسيرين، وخاصة فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية، هي صلاحياتهم التي تخولهم تعيين محافظ الحسابات، والذي يعد تقريره يبين فيه رأيه المستقل والمحايد حول عدالة القوائم المالية، حيث تنص على ذلك المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري²⁴، بالإضافة إلى المادة 26 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²⁵. فبالنظر إلى كثرة أصحاب المصالح في المؤسسة والتعارض بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، في ظل انفصال الملكية عن التسيير، يمكن أن يتم تقديم معلومات يشوبها نوع من التحيز لأحد الأطراف، ولذلك يؤدي التدقيق الخارجي من طرف مستقل ومحايد وخارجي إلى مزيد من الثقة في المعلومات التي تقدمها إدارة المؤسسات.

كما تتطلب المعايير الدولية للتدقيق (-ISA- International Standards on Auditing) من المدقق أن يركز على مختلف الجوانب التي لها علاقة بالمحاسبة الإبداعية، حيث تفرض الفقرة 28 من المعيار 315 المتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، على المدقق فهم كيفية قيام المؤسسة باختيار الممارسات والسياسات المحاسبية وتطبيقها²⁶، وهي من أهم ما يركز عليه المسيرون عند اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى إصدار معيار خاص يتعلق أساسا بالتقديرات المحاسبية يتمثل في المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

ونفس الأمر تطرق له المعيار رقم 240 "مسؤوليات المدقق حول الغش عند تدقيق القوائم المالية"، الذي يبرز أمثلة يمكن أن يركز عليها المدقق، كأن تتعرض الإدارة لضغوط تتعلق بالنتائج الواجب الحصول عليها، من خلال زيادة رقم الأعمال اصطناعيا أو تسجيل عمليات لا تستجيب لشروط التسجيل ضمن الإيرادات، بحيث ينص المعيار 240 على وجوب الحصول على تأكيدات خارجية للتأكد من ذلك²⁷. كما تؤدي الرقابة الداخلية دور كبير في الحد من المحاسبة الإبداعية، مما استدعى من الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants -IFAC-) إلى إصدار المعيار رقم 265 المتعلق بالرقابة الداخلية.

رابعا - دور مجلس الإدارة في دعم الشفافية والإفصاح

يؤدي مجلس الإدارة دوراً محورياً في إطار حوكمة الشركات، ومشرفاً على الإفصاح بضمان نزاهة القوائم المالية وخضوعها لتدقيق مستقل، ويقوم في نهاية كل سنة بإعداد تقرير التسيير (Rapport de gestion)، الذي يعد كأداة تبرز مسؤولية مجلس الإدارة أمام المساهمين، من خلال احتوائه على المصادقة على حسابات الشركة التي تم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة وصادق عليها محافظ الحسابات. وقد نصت مبادئ حوكمة الشركات على مسؤولية مجلس الإدارة عن الإفصاح، بمسؤوليته عن ضمان نزاهة ومصداقية حسابات الشركة، وإعداد قوائمها المالية بالإضافة إلى المسؤولية عن جوانب التدقيق والرقابة.

خامساً - دور لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة ودعم الإفصاح

لجنة التدقيق هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، تشكّل واسطة للربط بين مجلس الإدارة والمدققين، وتعتبر من بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية السنوية، ووظيفتي الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي.²⁸ فوجود لجنة تدقيق مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وتدعيم استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي، يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الشركات في هذه التقارير.

سادساً - أهميته التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المالية المفصح عنها

يعتبر المدققون الداخليون أهم الأطراف المشاركة في حوكمة الشركة، من خلال إشرافهم على الإجراءات المالية والتشغيلية ومراجعة دقة السجلات المالية وتطبيق التحسينات، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية، لضمان التوافق مع اللوائح المحاسبية واكتشاف الغش، حيث إن المدققين الداخليين هم الذين اكتشفوا مبدئياً الغش المالي في شركة وورد كوم (worldcom) الأمريكية للإتصالات.²⁹

كما أن التدقيق الداخلي يؤدي دور هام في مساعدة المدقق الخارجي، هذا الأخير يمكنه الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي وفق ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"³⁰، إلا أنه من بين الصعوبات التي تعترض أداء المدقق الداخلي، هي تبعيته لإدارة المؤسسة، وعدم تمتعه باستقلالية كاملة تسمح له بإبداء رأيه بكل حرية.

خلاصة:

من خلال دراسة هذا الموضوع تبين أن ظهور حوكمة الشركات جاء في إطار البحث عن آليات وضوابط تسمح بحماية أصحاب المصالح في المؤسسة وعلى رأسهم المساهمين، وهذا في ظل انفصال ملكية المؤسسة عن تسييرها، بعد التطورات الاقتصادية التي أدت إلى اتساع وكبر حجم المؤسسات، وقد اهتمت بما عدة هيئات أبرزها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التي وضعت لها مبادئ، أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية، لما له من دور في إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة وحماية أصحاب المصالح. ومن أجل زيادة فعالية هذا الإفصاح فقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بإجبار المؤسسات على الإفصاح عن مختلف الجوانب التي تهم المستثمر، وأهمها السياسات والطرق المحاسبية المطبقة، هذه الأخيرة التي تشكل أداة هامة في يد المسيرين للقيام بالمحاسبة الإبداعية، التي يعمل الإفصاح المحاسبي إلى الحد منها، حيث بالإضافة إلى القوائم المالية، يملك المساهمون أداة أخرى تتمثل في تقرير محافظ الحسابات الذي يعد تقرير حول عدالة القوائم المالية وصحتها.

النتائج

من خلال دراسة هذا الموضوع، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- حوكمة الشركات هي الأداة الفعالة لحماية أصحاب المصلحة في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن التسيير.
- الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، لما لها من دور في حماية مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة.
- تكمن أهمية الإفصاح والشفافية في تقليل عدم تماثل المعلومات وتقليل مشاكل الوكالة بين المسيرين والمساهمين.
- كان من أهم أسباب التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو متطلبات المستثمرين في الأسواق المالية لمزيد من الإفصاح عن معلومات ملائمة للمستثمرين، تسمح لهم باتخاذ القرارات وإجراء المقارنات.
- من أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، من خلال شكل ومحتوى القوائم المالية، وخاصة الملحق.
- من بين أهم الأدوات التي يركز عليها المسيرين في المحاسبة الإبداعية، هي التركيز على الاختيارات التي تتيحها المعايير المحاسبية عند تطبيق السياسات والطرق المحاسبية المختلفة.
- يتضمن ملحق القوائم المالية الإفصاح عن مختلف المعلومات التي تتعلق بالطرق المحاسبية وطرق التقييم، التي يمكن أن يركز عليها المسيرين في المحاسبة الإبداعية.
- من أهم الأدوات المتاحة للمساهمين للرقابة على المسيرين والحد من لجوءهم إلى المحاسبة الإبداعية، هو تقرير المدقق الخارجي المحايد والمستقل (مخافض الحسابات)، باعتبار أن المساهمين هم من يعينونه.

الاقتراحات

بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

- الإسراع في إصدار بقية المعايير الجزائرية للتدقيق (-NAA- Normes Algériennes d'Audit)، وخاصة ما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية، وإصدارها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لجعلها إجبارية التطبيق؛
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع المستجدات التي عرفتها المعايير المحاسبية الدولية؛
- تفعيل دور بورصة الجزائر للقيام بدور أكبر في تمويل الاقتصاد، حتى تظهر فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي، باعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية من أهم أسباب ظهورها هي متطلبات الأسواق المالية الدولية؛
- تشجيع المؤسسات على القيام بالإفصاح الدوري من خلال نشر قوائم مالية ربع أو نصف سنوية؛
- تطبيق المؤسسات لمبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE).

المصادر والمراجع:

- ¹- OCDE, Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE, 2015, p: 11
- ²- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص: 82-83
- ³- OECD, Principles of Corporate Governance, OECD Publications Service, Paris, 2004, p: 14
- ⁴- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 278
- ⁵- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص: 577
- ⁶- أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص: 23-24
- ⁷- محمد المعتز المجتبي إبراهيم، دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار: دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، العدد 16، الولايات المتحدة الأمريكية، 2015، ص: 130-131
- ⁸- Robert OBERT, Pratique des normes ifrs, normes ifrs et us gaap, Dunod, paris, 5^{ème} édition, 2013, pp: 7-8
- ⁹- Stéphan BRUN, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, 2006, p: 25
- ¹⁰- ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 150
- ¹¹- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص: 120
- ¹²- ثناء القباني، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 151
- ¹³- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 03، الجريدة الرسمية عدد رقم 74، صادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 03
- ¹⁴- بكيجل عبد القادر، النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2016، ص: 146-147
- ¹⁵- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 184
- ¹⁶- Stéphan BRUN, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2004, pp: 59-60
- ¹⁷- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 246-247
- ¹⁸- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية عدد رقم 19 صادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 40
- ¹⁹- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2014، ص: 732
- ²⁰- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012، ص: 203-204
- ²¹- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص: 38-39
- ²²- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 77-78
- ²³- عفت أبو بكر محمد الصاوي، دراسة دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات في إطار برنامج الخصخصة في مصر مع دراسة تطبيقية، رسالة لنيل درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص: 12-13
- ²⁴- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، 2007، المادة 715 مكرر 4، ص: 188
- ²⁵- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 26، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 07
- ²⁶- Mohamed HAMZAOU, Audit, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, normes ISA 200, 315, 330 et 500, Pearson éducation, France, 2006, p: 55
- ²⁷- Normes Internationales d'Audit (ISA 240), CNCC-IRE-CSOEC, juin 2012, www.experts-comptables.fr/sites/default/files/asset/document/normes_isa_200_a_810-juin_2012.pdf, p: 23

²⁸- Laura SPIRA, The Audit committee: Performing corporate governance, Kluwer Academic Publishers, United States of America, 2002, p: 05

²⁹- كينيث كيم، جون نوفسنجر، ديرك موهر، حوكمة الشركة الأطراف الرائدة والمشاركة، تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غنام، دار

المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2010، ص: 56

³⁰ - وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، 620، الجزائر، 2017، ص: 03