

أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات

أ. صبايحي نوال *

الملخص:

لقد شهد قرن التسعينات العديد من الأزمات المالية والانهيارات والإفلاس للعديد من الشركات العالمية، الأمر الذي أثار الجدل حول دور المهنة المحاسبية وطبيعة المعلومات المحاسبية ومدى مصداقيتها وموثوقيتها، خاصة في ضوء ما أثير من وجود طواطأ وتدليس من إحدى أكبر مكاتب المراجعة العالمية فيما يتعلق بانهيار شركة Enron، وبتزايد انتشار مظاهر الفساد فتحت عدة نقاشات تنادي بضرورة إنشاء هيئات وطنية ودولية تعمل على وضع مجموعة من المبادئ والقواعد للقضاء على هذه الظاهرة، أهم هذه المبادئ إدراج المبادئ الأخلاقية ضمن أعمال المؤسسات.

كما حظيت حوكمة المؤسسات باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وعلى نحو خاص بعد الأزمة المالية الحالية إذ أصبحت حقلًا خصبا للبحث والدراسة ومن أجل ذلك كانت الحاجة ماسة للقيام ببحث يربط العلاقة بين أخلاقيات المهنة المحاسبية وحوكمة المؤسسات للإستفادة من إيجابياتها المتعددة، إذ تساعد أخلاقيات المهنة في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالمؤسسة سواء من داخلها أم من خارجها وهذا ما نصت عليه مبادئ حوكمة المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: الأخلاقيات، أخلاقيات المهنة المحاسبية، حوكمة المؤسسات.

Abstract :

Century of nineties has faced to many financial crises, collapses and bankruptcies of many international companies. This case raised controversy over the role of the accounting as job and the nature of accounting informations and also the extent of their credibility and reliability too. Especially in light of what was raised from collusion and fraud from one of the world's largest audit firms in relation to the collapse of Enron Corporation. This increasing in

* أستاذة مساعدة - أ - ، جامعة آكلي محمد أولحاج - البويرة .

prevalence of corruption has opened several debates about the necessity for the establishment of national and international commissions working on a set of principles and rules to eliminate this phenomenon. And the most important of them is incorporating ethical principles within the business enterprise.

Thus, this corporate governance has received considerable attention from the regional and international institutions and organizations too, particularly after the current financial crisis, as it has become a fertile field for research and study. This is why, the desperately need to do the research which linked the relationship between the ethics of the profession of accounting and also corporate governance to benefit from its multiple positives and advantages. Because this professional ethics helps in the elimination of conflicts and achieving harmony and equilibrium between the interests of different groups who are interested in the institution, from within or from the outside. And also as stipulated by the principles of corporate governance

Keywords: The Ethics, The ethics of accounting profession, The corporate governance.

مقدمة:

كشفت الأزمات المالية والانهيارات التي تعرضت لها الكثير من الشركات العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وكذلك الدول الأوروبية عن الكثير من حالات الفساد، ولا سيما الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وهو ما أدى إلى الحديث عن أخلاقيات الإدارة في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي إذ أعتبر موضوع الأخلاقيات من الموضوعات الساخنة والتي أخذت الحاجة إليها تتزايد اثر تزايد الفضائح الأخلاقية وتراجع النظم القيمية، وكانت من بين القضايا الرئيسية التي أجمعت تقارير الخبراء الدوليين على ضرورة الاهتمام بها.

ونظرا للأهمية التي تتمتع بها المهنة المحاسبية في كافة المشاريع الاقتصادية، وكثرة الفئات المستفيدة من معلوماتها وتقاريرها رغم اختلاف مصالحتها، والتي تفرض على المحاسبين ومراجعي الحسابات أن يتحلوا بالسلوك الأخلاقي للمهنة الذي يمكنهم من انجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقهم بكفاءة ومصداقية، لذلك عمدت المنظمات المهنية إلى وضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المحاسبين والمراجعين ويضع لهم مبادئ يسيرون

عليها، ومعايير يسترشدون بها يطابق عليها عادة قواعد السلوك المهني، أو الأخلاقيات المهنية.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من التزايد الملحوظ في أعداد الشركات الفاشلة، ومحاولة القاء المسؤولية أو على الأقل جزءا منها على عاتق المحاسبين ومراجعي الحسابات نتيجة تقصيرهم بمسؤولياتهم المهنية، وعدم التزامهم الدقيق بقواعد السلوك المهني أو ما يعرف بأخلاقيات المهنة المحاسبية.

اشكالية الدراسة:

نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى التأكيد على أهمية التزام المحاسبين والمراجعين بالسلوك الأخلاقي المهني خاصة في ظل الظروف التي تميزت بانتشار الفضائح الأخلاقية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي في مجتمع الأعمال، وذلك من خلال الاجابة على الاشكالية التالية:

" ما مدى مساهمة الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية في دعم الحوكمة في المؤسسات؟".

ولمعالجة هذه الاشكالية تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور التالية:

المحور الأول: أخلاقيات المهنة المحاسبية

المحور الثاني: حوكمة المؤسسات والاجراءات الكفيلة بتحسينها

المحور الثالث: دور أخلاقيات المهنة المحاسبية في تدعيم مبادئ حوكمة المؤسسات

المحور الأول: أخلاقيات المهنة المحاسبية

اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بالمهنة المحاسبية سواء باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية، أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية للمهنة المحاسبية، أو قواعد للسلوك المهني سواء عند إعداد البيانات المحاسبية أو عند مراجعتها من أجل الالتزام بها أثناء التطبيقات العملية.

أولا: مدخل لمفهوم الأخلاقيات

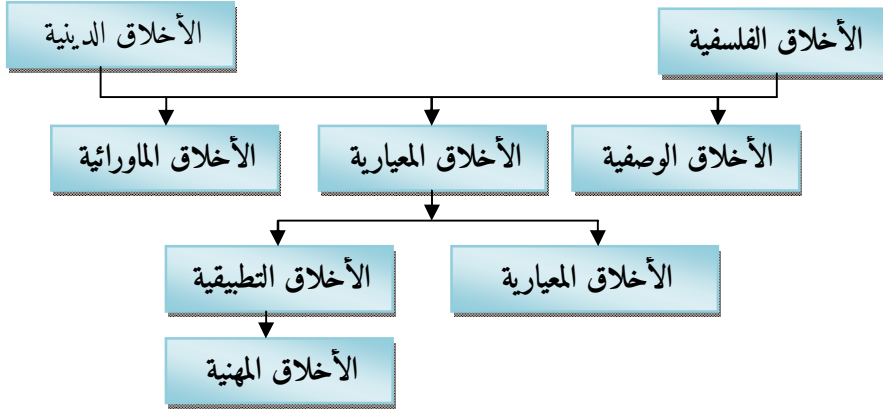
يعود أصل مصطلح الأخلاقيات إلى الاغريق القدماء حيث كان يعني مصطلح الأفعال الحميدة أو الحسنة المقبولة من قبل المجتمع والتي تتوافق مع عاداته وتقاليده¹، أما الأخلاق فهو أول مصطلح مستعمل في الفلسفة والذي يعني معرفة الخير والشر وبالتالي

اعتبرت الأخلاقيات بمثابة علوم الأخلاق.²

فمنذ أوائل هذا القرن، كان المهتمون بدراسة الأنماط والأحكام الأخلاقية، موزعين بين فريقين، الفريق الأول كان من الفلاسفة التحليليين الذين أسسوا مجالاً جديداً في الأخلاق أطلقوا عليه اسم "ما بعد الأخلاق Meta-ethics" وقد اعتقدوا أن مهمتهم يجب أن تنحصر في دراسة الأحكام الأخلاقية لغوياً، وتصنيفها لكي يتم استبعاد كل الأحكام الأخلاقية التي لا تطابق عباراتها الواقع، فعلى هذا الأساس توصلوا إلى رفض كل الأحكام الأخلاقية في صورتها التقليدية، أما الفريق الثاني فاهتم بدراسة الأخلاق وأنماط السلوك والذين توصلوا إلى أن الأخلاق بشكل عام ما هي إلا أنماط سلوك نسبية تختلف من مجتمع إلى آخر، ومن فرد إلى آخر، مما دفع الكثيرين إلى القول أنه لا يوجد حكم أخلاقي ثابت لأي موقف وأن المبادئ الأخلاقية ما هي إلا انفعالات ومشاعر شخصية تتف وراء الأحكام التي تصدرها.³

ويرى نجم بأن الأخلاق تتكون من فرعين أساسيين وهما الأخلاق الفلسفية، والفرع الآخر هو الأخلاق الدينية وهي ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) تصنيف الأخلاق في بيئة الأعمال



المصدر: نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص48.

وعلى هذا الأساس كانت هناك العديد من الأسئلة التي أثيرت في مجال الأخلاق، ومنها ما دامت الأخلاق تمثل عنصراً مهماً في عملية صنع القرار إذ كيف ينظر صانع القرار إلى مفهوم الأخلاق، وبأي كيفية يمكن تضمين السلوك الأخلاقي في عملية صنع القرار وزيادة فاعليته، لذا باتت الأخلاق تحتل أهمية كبيرة لدى منظمات الغد واليوم باعتباره الموضوع المتجدد الذي لا يمكن الاستغناء عنه.

ثانياً: أخلاقيات المهنة المحاسبية

مما لا شك فيه أن للمهنة المحاسبية كغيرها من المهن أخلاقيات ترتكز عليها أو ما يطلق عليها قواعد وسلوك وآداب المهنة، تختص بها وتميزها عن غيرها، وهي مجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم، لذا يضع الباحثون تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني نذكر منها⁴:

- القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور اتباعها من قبل أعضاء المهنة.

- مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية.

- المبادئ والمعايير التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها.

- مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحا في تعامله مع الناس وناجحا في مهنته، وقادرا على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه.

- مجموعة القواعد التي تحدد السلوك المهني المقبول وغير المقبول.

فالأخلاق المهنية هي المبادئ التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنبذ من الأعضاء الآخرين⁵، وتهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزاءاتها التأديبية Science des obligations morales بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو تجاه الغير⁶.

والجدير بالذكر أن أخلاقيات المهنة ظلت لوقت طويل حكرا على المهن الحرة قبل أن يمتد نطاقها ليشمل نشاطات أخرى: كالرياضة والهندسة والطب والمؤسسات، فأخلاقيات المهنة تبدو ضرورية أكثر كلما كنا أمام ممارسة مهنة Profession تتمتع بسلطة التأثير Une pouvoir d'influence أو تضع الغير في وضعية تسمح له بالاطلاع على المعرفة أو التمتع بصلاحيات معينة أو بنوع من الاحتكار⁷، كما هو الحال بالنسبة للمهنة المحاسبية.

وتهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتهتم كذلك بقواعد محددة يمكن

الاسترشاد بها في الحالات العملية وهذه القواعد مصممة للحفاظ على المستوى المهني الرفيع، وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق⁸.

ونظرا للأهمية التي تلعبها أخلاقيات المهنة ووجوب التزام المحاسبين والمراجعين بها فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل الجهات المعنية بالمهنة، سواء على المستوى الدولي أو المحلي، فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بالمهنة المحاسبية والمراجعة في سنة 1917م، وخصص هذا الدليل للعديد من التطورات وإعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة، كما كانت هناك جهود حديثة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في هذا المجال، حيث أصدر دليلا للسلوك الأخلاقي سنة 1990م كعزز لوجود المهنة ومصداقيتها ووحدها على الصعيد الدولي، تهدف هذه القواعد في مجملها إلى تحقيق عدة أغراض منها⁹:

- رفع مستوى المهنة المحاسبية والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

- تدعيم النصوص القانونية التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله.

- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بخدمات المحاسبين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل اليهم على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

فلأخلاقيات المحاسبين الأثر على سلوكياتهم ومن ثم سينعكس ذلك على نتائج أعمالهم، فالعلاقات المحاسبية ستأثر وبشكل مباشر بهذه السلوكيات، ولا يقف الأمر عند هذا الحد، فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى وتتخذ في ظل هذه المعلومات كونها المادة الأولية لها، وعليه فإن للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الأثر المباشر في سلوك الأفراد والجماعات داخل المؤسسة وخارجها، ولغرض النهوض بهذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسب إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق أربع متطلبات أساسية هي:

أ. الموثوقية: وتتحقق عندما تشتمل على ما يلي:

- النزاهة: ينبغي على المحاسب أن يكون موثوقا به، أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادرا على تحمل المسؤوليات التالية:

- الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قدراته على تنفيذ واجباته في إطار أخلاقي.
- رفض أية هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاته
- عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة.
- السرية: وتعني المحافظة على سرية المعلومات في منشأته، وفي ظلها يجب أن يتحمل أيضا المسؤوليات الآتية:

- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني بهذا الإفصاح.
- إعلام مساعديه بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية .
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي نتاج له للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية.
- ب. المشروعية: يجب على المحاسب أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وأنها تقع ضمن إطار الأحكام والمبادئ الشرعية والقانونية.

ج. الكفاءة المهنية وإتقان العمل: يجب على المحاسب أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، ولا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته مجتمعة تجاه مهنته ورؤسائه وعليه أيضا تحمل المسؤوليات الآتية:

- المحافظة على مستوى ملائم من المجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص وما يستجد من القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية.
- أداء الواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة.
- إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

د. الموضوعية: يتوجب على المحاسب أن يكون عادلا متجردا ومحايذا غير متحيز وأن لا يسمح للآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية كما يقع على عاتقه:

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية.

- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

وتجدر الإشارة إلى أن أهمية الأطر الأخلاقية تتركز مع العلوم غير التطبيقية ومنها المحاسبة، لأنها تستند إلى إطار نظري مفاهيمي غير متكامل، وتحتوي على العديد من الفروض والمبادئ التي تخضع لسلوك الفرد، فنجد في المحاسبة على سبيل المثال معايير خاضعة لتحكم المحاسب بدرجة كبيرة، كالنزاهة والإفصاح الشامل والحيادية والأهمية النسبية والتحفظ... الخ وعليه فإن التزام المحاسب بالأخلاق الشخصية والمهنية ستحد من سلوكياته غير الصحيحة وتمدحه دعما وثقة بالنفس في مواجهة المعضلات والمغريات المختلفة.

المحور الثاني: حوكمة المؤسسات والاجراءات الكفيلة بتحسينها

تعد حوكمة المؤسسات Corporate Governance أحد الموضوعات الهامة التي حظيت باهتمام كبير لدى المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية بعد سلسلة الانهيارات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة ابتداء بإفلاس شركة انرون Enron، ووردكوم worldcom في أمريكا، والتي ترجع في معظمها إلى ممارسات إدارية ومالية خاطئة، والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من قبل الإدارة بصفتها وكلاء عن المساهمين.

أولا: حوكمة المؤسسات من منظور محاسبي

عرف williamson الحوكمة بأنها إستراتيجية تبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي، يذشأ من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها هيكل اداري وأنظمة ولوائح داخلية تكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية، وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة¹⁰.

ونظرا للدور المهم الذي تؤديه حوكمة المؤسسات، فقد بذلت المنظمات والهيئات الدولية جهودا واضحة وملهوسة فيما يتعلق بصياغة وتطوير مبادئ الحوكمة، وعلى رأس هذه المنظمات OECD التي قامت بإصدار مبادئ الحوكمة سنة 1999م، لكن ما حدث من تطورات منذ عام 1999 استدعى اضافة تعديلات مهمة إلى هذه المبادئ، فكان لا بد من العمل وبسرعة لا صدار التوجيهات والارشادات الخاصة بمحاسبة الشركات، وخصوصا بعد موجة الافلاس التي اجتاحت الشركات الأمريكية وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 أبريل عام 2004 حيث أصبحت تغطي ستة مجالات أساسية ويندرج تحت كل مبدأ مجموعة مبادئ تفصيلية وهي:

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات.
2. حقوق المساهمين.
3. المعاملة المتساوية للمساهمين.
4. دور أصحاب المصالح.
5. الإفصاح والشفافية .
6. مسؤوليات مجلس الإدارة.

المبادئ المذكورة أعلاه غير ملزمة، ولكنها تعد نقطة مرجعية تضم عددا من العناصر المشتركة في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف والتي تعد أساسا لحوكمة المؤسسات، فصحيح أنه ليس هناك نموذج منفرد لحوكمة المؤسسات ولكن إذا أرادت الشركة أن تحتفظ بقدرتها التنافسية في السوق، وإذا أرادت الحكومات توفير المرونة الكافية التي تسمح للأسواق أن تعمل بفاعلية وتستجيب لتوقعات المساهمين وأصحاب المصالح يجب عليها تطبيق هذه المبادئ ووضع وتطوير الأطر الخاصة بها لحوكمة المؤسسات، وعليه فإنه ضمن المفاهيم والمبادئ السابق ذكرها فهناك قواعد وأبعاد ومحددات للحوكمة، ودور للجهات المشاركة في الحوكمة.

ثانيا: الاجراءات الكفيلة بتحسين الحوكمة في المؤسسات

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة المؤسسات لا بد من وجود مجموعة من الاجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة المؤسسات لتحسين أدائها وتمثل هذه الاجراءات فيما يلي¹¹:

1. اجراءات قصيرة الأجل

تقوم الشركة باتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة المؤسسات يتم الإفصاح والاعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح انشاء مجلس الادارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وانشاء مجلس ادارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الاقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والافصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة.

- تنص سياسة حوكمة المؤسسات على انشاء مجلس ادارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، والغرض من انشاء مجلس اداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الادارة ومجلسها بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس ادارة مستقلين.

- تقوم الشركة بتعيين عضو مجلس ادارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق.

- تقوم الشركة باتباع سياسة بيئية اجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الافصاح والاعلان عنها.

- تؤكد الوثائق الأساسية للشركة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.

2. اجراءات متوسطة الأجل

تعمل سياسة حوكمة المؤسسات على تكوين مجلس الادارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري اربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الاساسية للاجتماعات، وتقدم الى أعضاء مجلس الادارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة المؤسسات على ما يلي:

- تعيين عضو من مجلس الادارة مستقلا وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الادارة الاستشاري.

- أن تقوم الشركة بالافصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة المؤسسات والسياسة البيئية الاجتماعية للشركة تجاه المواطنين.

- أن تقوم الشركة بالافصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة المؤسسات.

3. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية

والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد، والتي من شأنها الرفع من مصداقية المهنة ودليل على شفافيتها.

ولهذا تبني جمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1917م أول دليل لسلوك مهنة المحاسبة، و تم اعادة صياغته في عام 1973م، حيث قامت اللجنة المسؤولة عن ذلك باعداد المفاهيم الأساسية للدليل في صورة وجهة نظر فلسفية للمفاهيم التي اشتقت منها قواعد مزاولة المهنة، مع توضيح مدى أهمية تلك المفاهيم للمهنة، وقد أضافت اللجنة جزءا ثالثا للدليل أطلق عليه تفسيرات القواعد اعترافا منها بالاختلافات المحتملة في تفسير القواعد، ومن ثم فان هدف تلك التفسيرات هو توضيح تطبيقات ونطاق اتباع قواعد السلوك، كما أضاف المجمع خلال الفترة من 1973م إلى 1977م جزءا جديدا أطلق عليه أحكام الآداب والسلوك، حيث تضمن استفسارات وتوضيحات تخص بعض التصرفات التي قد تواجه المحاسب والمراجع القانوني، وفي عام 1978م أدخل المجمع عدة تعديلات إضافية أخرى لقواعد التصرفات المهنية متضمنة قسمين جديدين أولهما أهداف المجمع، وثانيهما ما يتعلق بالممارسة المهنية للمحاسب والمراجع القانوني¹².

كما أصدرت بورصة نيويورك بالولايات المتحدة مؤخرا قواعد جديدة، تضمنت قسما منها متطلبات محددة لميثاق الأخلاق، وقد جاء ذلك استجابة لما وقع بشركة "انرون" وغيرها من الشركات الكبرى، حيث قامت بالتنازل عن ميثاق الأخلاق مما كان السبب الرئيسي وراء الانهيار المالي، وما حدث فيها يوضح ما يمكن أن يشكل احدى العوامل الفاصلة في ضرورة الالتزام بكافة المواثيق وليس فقط بتلك الخاصة بالأخلاق.

المحور الثالث: دور أخلاقيات المهنة المحاسبية في تدعيم مبادئ حوكمة المؤسسات

لقد اتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار الشركات هو شيوع الفساد الأخلاقي للمقائمين بادارة هذه الشركات والمؤسسات، سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات المهنة، فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والاداري فان الأخلاق الحميدة هي الاطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف¹³.

أولا: الالتزام الأخلاقي للمحاسبين ودوره في تدعيم حوكمة المؤسسات

إن الالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي سواء على صعيد الفرد في الوظيفة، أو في مهنة معينة يعتبر ذا أهمية بالغة لمختلف شرائح المجتمع، حيث إن هذا الأمر يقوي الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصادق ويبعد الشركة من أن ترى مصالحها بمنظور ضيق لا يستوعب غير معايير محددة تجسد في الاعتبارات المالية التي تحقق لها فوائد على المدى القصير ولكنها ستكون بالتأكيد ذات أثر سلبي في الأمد الطويل¹⁴، وإذا ما أردنا الإشارة إلى أهم الفوائد التي يمكن أن تحصل عليها الشركات جراء التزامها بالمنظور الأخلاقي القيمي في العمل والتي تعطي أهمية لهذا الالتزام فاننا يمكن أن نذكر ما يلي¹⁵:

1- لا يمكن القبول بالمنظور التقليدي للعمل والذي يرى تعارضا بين تحقيق مصالح الشركات المتمثلة بالربح المادي وبين الالتزام بالمعايير الأخلاقية، ففي اطار المنظور الحديث نجد ارتباطا ايجابيا بين الالتزام الأخلاقي والمردود المالي الذي تحققه الشركة، وان لم يكن ذلك على المدى القصير فانه بالتأكيد سوف يكون واضحا على المدى الطويل.

2- قد تتكلف الشركات كثيرا نتيجة تجاهلها الالتزام بالمعايير الأخلاقية، وهنا يأتي التصرف اللاأخلاقي ليضع الشركة في مواجهة الكثير من الدعاوي القضائية، خاصة إذا ما تمدت الشركة وأخذت تركز كثيرا على مبدأ الرشد والنموذج الاقتصادي بعيدا عن التوجه الاقتصادي الاجتماعي الأخلاقي.

3- تعزيز سمعة الشركة على صعيد البيئة المحلية والاقليمية والدولية وهذا أيضا له

مردود ايجابي على المنظمة.

4- الحصول على شهادات عالمية وامتيازات عمل خاصة.

5- قواعد ترسخ أو توطد معايير دنيا للسلوك المقبول في أداء الخدمات المهنية¹⁶.

وعلى هذا الأساس فحوكمة المؤسسات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم، والقائمين بإدارة هذه الشركات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة، محاسبين مراجعين، وأصحاب المصالح فيها، لأن الاقتناع بمبادئ حوكمة المؤسسات ومتطلباتها لا يفيد إذا كان أي منهم يضمّر سوء نية أو أن أخلاقياته تجيز له تسريب معلومات مهمة قبل صدورها، فلقد أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من تلاعب في القوائم المالية، كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دول العالم وانهارت شركات كبرى وخروجها من السوق الاقتصادي، فإذا كانت المهنة المحاسبية تعتمد على عدة مواثيق للأخلاق وعلى معايير متعارف عليها، فالحوكمة تكملها من خلال أنها عبارة عن مجموعة القوانين التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف الشركات، وهو الأمر الذي يتطلب وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، ولا جدال من أن تحقيق نظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها وعناصرها إنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة والمشروعة لتلك السياسات والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية.

ولهذا ولكي تدمج ممارسات المحاسبة بالأمانة والصدق لا بد أن تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من المجتمع، الشريعة والمهنة سلوكاً لمزاوي المهنة، فنشل الإدارات والمؤسسات جعل المهتمين يولون اهتمام أوسع اتجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاماً يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون أيضاً قائمة على علم الأخلاق بعيداً عن تضليل الحقائق.

ثانياً: الاستقلالية كأحد المبادئ الأخلاقية للمهنة المحاسبية ودورها في حوكمة المؤسسات

تقع على المحاسبين والمراجعين مسؤولية أداء عملهم طبقاً لما تمليه عليهم ضمائرهم، إضافة إلى التزامهم بالقوانين والقواعد التنظيمية، فهم يتحملون المسؤولية أمام الرأي العام، العميل والممارسين الآخرين، لذا يتحتم عليهم التصرف على نحو أمين بغض النظر عما يمكن أن يقدموه من تضحيات شخصية، كما أنهم يعتبرون السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة، في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة

المؤداة من خلال المهنة، بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.

وفيما يتعلق بالمراجع من الضروري أن يثق كل من العميل ومستخدمي القوائم المالية في الخدمات التي يؤديها بما فيها خدمة المراجعة، وذلك نظرا لتعدد العمليات التي يراجعها وافتقار مستخدمي القوائم المالية للكفاءة المؤهلة لتقييم جودة خدمة المراجعة، وبما أن ازدياد حدة المنافسة بين مراجعي الحسابات في وقتنا الحالي أدى إلى زيادة اهتمامهم بالحفاظ على العميل أكثر من اهتمامهم بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمونها حيث أنهم يتعرضون لضغوط كبيرة من قبل المساهمين والدائنين ومن الإدارة، وبسبب ازدياد المنافسة عمدت معظم منشآت المراجعة إلى اتباع ممارسات يشار إليها عادة بممارسات تحسين العمل وتشمل هذه الممارسات تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم، إدارة العمال على نحو أفضل، وتحاول منشآت المراجعة أيضا أن تكون أكثر كفاءة في أداء المراجعة من خلال اتباع العديد من الأساليب، وعلى سبيل المثال: تحسين الكفاءة داخل منشآت المراجعة من خلال استخدام الحاسب الالكتروني، التخطيط الفعال للمراجعة والتعيين المتأني للأفراد للقيام بمهام المراجعة¹⁷.

وبعد الهزات المالية العنيفة، ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية على التوصية بضرورة انشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كحداولة لزيادة استقلالته عند ابداء الرأي في القوائم المالية، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للحاسبين القانونيين جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة انشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978م أُلزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة، ولقد كان لقيام مكتب المراجعة -أرثر أندرسون- بتقاضي 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات شركة انزون سنة 2000م، في حين أنه تقاضي 27 مليون دولار لقيامه بأعمال استشارية لنفس الشركة دليلا على أن استقلال المراجع وحياده يلعب دورا هاما في الكشف عن حالات الفساد المالي، ومن خلال هذه الاتجاهات، يمكن أن تكون الوسيلة الأهم والأقوى، للكشف عن ممارسات الغش والفساد والمتمثلة في استقلالية وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة، ويتم ذلك عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن الغش التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.

اذن تعتبر أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، وعليه فقد أصبح

تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمحاسبة، بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لإطار الحوكمة، بالإضافة إلى توفر قاعدة من المعرفة والمهارات الضرورية واللازمة للمهنة ضمن إطار المعايير المهنية القائمة والمواثيق الأخلاقية، بهدف رفع كفاءة وتطوير الأداء المهني للمحاسب، وتعزيز مكانة مهنة المحاسبة في السوق التنافسي، فمن الواضح أن هناك تقصيرا شديدا في ممارسات الحوكمة والتي يتوقف تحسينها على المعايير الأخلاقية بقدر ما يتوقف على القوانين والتنظيمات، لذا وجب التركيز على الجانب الأخلاقي في الإدارة من خلال وضع آليات مختلفة من شأنها وضع قواعد وأنظمة صارمة بالأخلاق سواء لإرشاد أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين الآخرين أو العاملين، والتحقق من القيام بالعمل اليومي في ظل مجموعة من القيم والاعتبارات الأخلاقية، وتحديد ما يترتب على مخالفتها من مسؤوليات.

الخلاصة:

إن مفاهيم الأخلاق والسلوك الأخلاقي القويم، جاءت لتعزيز مبدأ الحكم الصالح والإدارة العادلة في الشركات وبالتالي مكافحة حالات الفساد بجميع أشكالها ومنها الفساد المالي، وبعد أن أصبحت حالات الفساد المالي ليست مجرد ممارسات خاطئة ذات تأثير قليل بل جرائم منظمة تشل قدرة المنظمات والدول في التطور برزت مداخل متعددة لمعالجة مثل هذه الحالات، فوضعت مواثيق للسلوك بغية الرفع من مصداقية مهنة المحاسبة، حيث يعتبر التزام المحاسب بها نقطة قوة بالنسبة للشركات، ودليل على شفافيتها ومصداقيتها وذلك للدور الذي تلعبه في الحد من ظاهرة الفساد.

ويمكن القول أن عمليات وضع أي من التشريعات تمثل إحدى تحديات الشركات في الاقتصاديات النامية، وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة المؤسسات أن تثبت جذورها، ويعتمد مستقبل اقتصادياتها على مواجهة تلك التحديات، ويتطلب النجاح قيام القطاعين الخاص والعام معا، إنشاء ووضع أطر قانونية وتنظيمية وخلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي والإشرافي.

النتائج:

- إن المبادئ والقيم الأخلاقية في عالم الأعمال لا تتعلق بالمواثيق الدولية والبيانات فحسب، بل إنها تتعلق أيضا بالاجراءات الفعالة والالتزام الشخصي لرفع مستويات هذه المبادئ والقيم.

- إن مكافحة الفساد والنهوض بالحوكمة في المؤسسات، تستلزم برامج اصلاح شاملة، تحظى بدعم سياسي قوي، وتكثف مضمونا استراتيجيا يقوم على تشخيص المشكلة ومعالجة أسبابها، ومشاركة المجتمع ومؤسسته وارساء المبادئ والقيم الأخلاقية وتعزيزها، والاستفادة من الخبرات الدولية.

- إن المبادئ والقيم الأخلاقية توضع معيارا جديدا لممارسات مجتمع الأعمال، وهو معيار "الاختيار الطوعي للالتزام بالصواب" فقد تغير اتجاه التيار بعد الاعلان عن فضائح الشركات -الاحتيال الغش والرشوة- ليصبح الاتجاه نحو الالتزام بالقيم والمبادئ هو القاعدة وليس الاستثناء¹⁸.

التوصيات:

- أهمية الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية لما لها من أثر على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة

- الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة ضمن المقررات المحاسبية للطلبة، وعقد ندوات في المجالات المهنية للمراجعة وخاصة في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، تدعيما للنواحي النظرية التي تقدمها الجامعات وتنمية للوعي الأخلاقي المهني لدى الطلبة الدارسين للمحاسبة.

- قيام جهات الرقابة والاشراف على المهنة بعقد ندوات متخصصة يتم من خلالها مناقشة القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة وما تتضمنه من قواعد للسلوك المهني، وهذا يساعد في تعزيز التزام المحاسبين بتلك القواعد عند أداء خدماتهم المهنية.

- تحسين التشريعات و قوانين الأعمال، و مدونات السلوك، وحرية تداول المعلومات، وآلية الرقابة، و من ناحية أخرى التدابير العقابية، وتطبيق عقوبات رادعة ضد الذين يمارسون الفساد، و مصادرة تلك الأموال للحيلولة دون سلوكيات فساد مستقبلية

المراجع:

¹- Jérôme Balle et Françoise, de Bay L'entreprise et L' éthique, Edition de seuil France, 2001, P28.

²-Patrick Barthel, L'éthique Porté par le Courant du développement durable, Association International de management Stratégique, université de Metz 2005 P2.

³- ناهدة البقصي، الهندسة الوراثية والأخلاق، عالم المعرفة، سلسلة كتب ثقافية شهرية، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، العدد 174، 1993، ص 23-25

⁴- وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبو حميد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الأردن، 2006،

- ص 205.
- ⁵- رشيد عبد الحميد، محمود الحباري، أخلاقيات المهنة، بدون دار نشر، ط 02، 1985، ص 69.
- ⁶- سعيد مقدم، أخلاقيات الوظيفة العمومية، - دراسة نظرية تطبيقية- دار الأمة للطباعة والترجمة والنشر والتوزيع، ط 01، الجزائر، 1997، ص 12.
- ⁷- سعيد مقدم، مرجع سبق ذكره، ص 12.
- ⁸- كريمة الجوهر، محمد الشجيري، مفهوم العدالة في التدقيق - دراسة تحليلية، تنمية الرافدين، العدد 70، 2002، ص 255.
- ⁹- وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبو حميد، مرجع سبق ذكره، ص 206.
- ¹⁰- مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 94.
- ¹¹- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية، العدد 13، 2009.
- ¹²- أمين السيد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 19.
- ¹³- ديابا جميل محمد الرزي، مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي كرابط فاعل بين حوكمة الشركات ومكافحة الفساد، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرين، العدد الثاني، 2012، ص 252.
- ¹⁴- أحمد محمود حبيب البوتي، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري، هيئة المعاهد التقنية- أربيل، المعهد التقني - العمادية، ص 05.
- ¹⁵- طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، ط 03، الأردن، 2010، ص 137-138.
- ¹⁶- أحمد محمود حبيب البوتي، مرجع سبق ذكره ص 05.
- ¹⁷- عبد القادر الشخيل، أخلاقيات الوظيفة العامة، ط 01، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص 109.
- ¹⁸- جون. د. سوليفان. "البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد"، مرجع سبق ذكره، ص 10.