

دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية و الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية

The Role of corporat governance Enhancing quality of accounting information ans reducing criative accounting practice

د. حمزة ضويفي-أستاذ محاضر أ - المركز الجامعي تيسمسيلت د. محمودي أحمد- أستاذ محاضر أ- المركز الجامعي تيسمسيلت

ملخص :

تناولت هذه الورقة البحثية دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية و الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، وذلك من خلال معرفة أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والعوامل التي أدت إلى ظهورها واهم آليات الحوكمة للحد منها ، ولقد خلصت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي سلوك يتنافى وأخلاقيات المهنة يقوم به محاسبين متمرسين في ظل غياب النزاهة والأخلاق لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح ؛ كما خلصت الدراسة أن الحوكمة والأسس الأخلاقية المبنية عليها تلعب دور هاماً في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية في مختلف مراحل إعداد وعرض المعلومة المحاسبية .من خلال تعميق الحس الأخلاقي والالتزام بمجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد الممارسات والسلوكيات للأطراف الفاعلة في الإدارة الذين تقع عليهم مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية .
الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية ، حوكمة الشركات ، المعلومات المحاسبية.

Abstract :

This paper examines the role of corporate governance and enhancing the quality of accounting information also reducing creative accounting practices. Through the knowledge of the methods and forms of creative accounting and factors which led to the emergence of the most important mechanisms of governance to reduce them,

The study concluded that practicing the creative accounting is a behavior contrary to the ethics of profession carried out by experienced accountants in the absence of integrity and ethics which result to show the accounting data in their true form; At the end study also concluded that governance and the ethical foundations aimed to show the important role in reducing the effects of creative accounting in the various stages of preparing and presenting of accounting information, by deepening the ethical sense and adhering to a set of rules and principles that define the practices and behaviors of the parties responsible for the preparation and presentation of the financial statements .

Key words: creative accounting ,corporate governance, accounting information

مقدمة .

تعتبر المحاسبة نظام للمعلومات تعمل على قياس و إيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للوحدات الاقتصادية إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح ، ونظرا للدور الذي تلعبه المحاسبة في تقليل تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة وإضفاء الشفافية على التعاملات المالية بالشركة ، فقد حظيت بالعديد من الدراسات في الأوساط العلمية والمهنية -الإقليمية والدولية- حول مدى الاعتمادية والموثوقية التي تحظى بها لدى أصحاب المصالح k خاصة في ظل انتشار التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات واستغلال السياسات المحاسبية وبدائل القياس التي تتيحها المعايير المحاسبية من طرف بعض المهنيين المتمرسين في إظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح من خلال ما يعرف اليوم بالمحاسبة الإبداعية ولعل ما شهد العالم خلال السنوات الأخيرة من أزمات مالية و الانهيارات مؤسسية التي مست كبريات الشركات والذي أرجعه الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي إلى التلاعبات المالية والمحاسبية التي ترجع في احد جوانبها الهامة إلى ممارسات غير أخلاقية من طرف المحاسبين للتأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق ، بالإضافة إلى ضعف آليات الرقابة والمساءلة. هذه العوامل أدت إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة لإدارة التقارير المالية تتسم بالشفافية وتوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين ، أطلق عليها ما يعرف الآن حوكمة الشركات.

الإشكالية

إلى أي مدى يمكن أن تساهم حوكمة الشركات في تعزيز جودة القوائم المالية و الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟.

أهمية البحث: تنبع أهمية الدراسة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال إبراز الدور المهم الذي تلعبه الحوكمة في الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، خاصة في ظل ما شهده العالم في العقدين الأخيرين من نتائج أساليب المحاسبة الإبداعية المتمثلة في إفلاس وانهيار الشركات الكبرى التي أثرت على مهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى بدوره إلى انعدام الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لهذه الوحدات.

العرض:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث قمنا بقسيمه إلى أربعة محاور أساسية تتمثل في:

1. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية .
2. حوكمة الشركات (المفهوم، الآليات).
3. دور نظام الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية .
1. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية .

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض حيث أن عندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأَت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها¹.

1.1 مفهوم المحاسبة الإبداعية : المحاسبة الإبداعية على أنها ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة³. كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله المعدون تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معاً⁴. وهناك تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها⁵.

من خلال التعارف السابقة نلاحظ انه توجد قواسم مشتركة للمحاسبة الإبداعية من أهمها⁶:

- ممارسات عامة وشائعة؛
- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛

- ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها؛
- ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ممارسات استغلالية في إطار اختيار التقديرات المحاسبية ؛
- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية؛
- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية .

وقد أشار كل من (Whalen & Healy) إلى أن المحاسبة الإبداعية تحدث عند استخدام المدير لحكمه في التقارير المالية وهيكله الأحداث المحاسبية لتغير التقارير المالية ، وذلك إما لتضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلنة.⁷

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني غير أخلاقي؛ أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يولمها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم.⁸

وما تجدر الإشارة إليه أن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف على أساليب الاحتيال المحاسبي حيث أن ممارسة المحاسبة الإبداعية لا تخالف المعايير المحاسبية وبعضها لا يتعارض معها، كما لا تقع مسؤولية اكتشافها على المراجع الخارجي كما هو الحال في ممارسة الاحتيال المحاسبي إضافة إلى أن احتمال خطأ الممارسة لا يكون إلا في فترة لاحقة لنشر القوائم المالية ، ويكون الهدف منها قد تحقق في تلك الفترة.⁹

2.1 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية : هناك عدة عوامل أدت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية :¹⁰

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية ، حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك ؛
- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها ؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة ؛
- التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية .

3.1 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية: هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية منها:¹¹

- أ. حرية اختيار المبادئ المحاسبية :تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة
- ب. حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات، بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا.
- ج. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ وحدث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تُوْجَل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

2. حوكمة الشركات (المفهوم، الخصائص):.. تزايد استخدام مصطلح الحوكمة في الثمانيات بشكل واسع خاصة مع ظهور عمليات الخصخصة في البلدان التي تبنت الديمقراطية مؤخرًا، وكذا الأزمات المالية التي حدثت في الاقتصاديات الصاعدة، بحيث قامت الكثير من المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه¹².

1.2 مفهوم حوكمة الشركات. أول دراسة تطرقت إلى تعريف الحوكمة هو تقرير cadbury في سنة 1992، حيث عرف مصطلح الحوكمة " نظام بمقتضاه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها"¹³.

وعموما يمكن التمييز بين مدخلين لتعريف حوكمة الشركات مدخل المساهم الذي يهتم بمصلحة الملاك وأصحاب الأموال، ومدخل الأطراف ذات العلاقة الذي يهتم بكل الأطراف ذات المصلحة مع الشركة.

أ. المدخل الأول، مدخل المساهم (المستثمر): هذا المدخل يركز على الجانب المحاسبي للحوكمة من حيث توفير حماية لأموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة بما يضمن عدم استخدامها في مجالات واستثمارات غير آمنة، وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين للتحقيق منافع خاصة، وتعرف الحوكمة بموجب هذا المدخل على أنها " مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية التي تفرض على الشركات لحماية أموال المستثمرين خاصة المتعلقة بالشفافية والإفصاح عن الوضعية المالية للشركة"¹⁴.

ب. المدخل الثاني، مدخل الأطراف ذات العلاقة: يهتم هذا المدخل بتحقيق مصالح الأطراف التي تتعامل معهم الشركة (حملة السندات-العمال- الدائنين - المواطنين... الخ)، بموجب هذا المدخل تعرف الحوكمة على أنها " عبارة عن مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب أو الأطراف المعنية المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى"¹⁵.

ويلاحظ بأن المدخل الثاني أعم واشمل في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات لأنه يركز على البيئة المحيطة بالشركة والقضايا الاجتماعية المختلفة، علاوة على أنه يهتم بتوصيل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية الملائمة لمتخذي القرارات من داخل وخارج الشركة.

2.2 أهداف حوكمة الشركات: تتمثل أهداف حوكمة الشركات في ما يلي¹⁶:

- إدارة أفضل من خلال وضع تعريف واضح للأدوار والمسؤوليات ووضع تنظيم واضح وفعال للشركة؛
- تحسين نوعية العلاقات مع أصحاب المصلحة (العملاء والموردين والموظفين والوكالات الحكومية والجهات المانحة... الخ.) من خلال التعاملات الشفافة؛
- خلق والحفاظ على قيمة طويلة الأجل من خلال إدارة المخاطر؛
- العمل على تقارب بين مصالح الأطراف ذات العلاقة؛
- تعزيز الثقة في الشركة من خلال صورة من المهنية والمسؤولية لتسهيل الحصول على التمويل واستقطاب الموارد البشرية الأكثر كفاءة.

3.2 مبادئ حوكمة الشركات (مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي(OECD).سعت العديد من المنظمات الإقليمية والدولية بوضع مبادئ للحوكمة الشركات إلا أن أهمها المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والمتمثلة في¹⁷:

- أ. وضع أساس فعال لإطار حوكمة الشركات: يتم من خلاله تشجيع الشفافية والكفاءة في الأسواق يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الأطراف والسلطات المعنية بالتنظيم والتطبيق والرقابة.
- ب. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: ينبغي أن يحمي نظام حوكمة الشركات حقوق المساهمين ويسهل ممارسة حقوقهم وذلك من خلال ضمان حقوق المساهمين الأساسية، وكذلك أن لا تستخدم أجهزة مضادة تعيق وتقي الإدارة ومجلس الإدارة من المسائلة.
- ج. المعاملة العادلة للمساهمين: بحيث يضمن نظام حوكمة الشركات معاملة عادلة لكل المساهمين بما فهم صغار المساهمين والأجانب في العمليات والإجراءات الخاصة بلقاءات المساهمين العامة.

- د. دور الأطراف ذات العلاقة في حوكمة الشركات: ينبغي لإطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي وضعها القانون والاتفاقيات المتبادلة، ويشجع التعاون الفعال بين الشركة وأصحاب المصالح في تعظيم ثروة الشركة وخلق المناصب بشكل مستدام.
- هـ. الإفصاح والشفافية: في هذا الإطار ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق عن المعلومات، كما يجب أن تتصف المعلومات المفصّل عنها بمعايير الجود العالمية والإفصاح المالي وغير المالي.
- و. مسؤوليات مجلس الإدارة: مسؤوليات الإدارة تكمل في السهر بكل إخلاص واجتهاد لخدمة مصالح الشركة والمساهمين وضمان نزاهة الأنظمة المحاسبية والإفصاح المالي للشركة.
- 4.2 خصائص حوكمة المؤسسات: من خلال المفاهيم المقدمة سابقا لحوكمة المؤسسات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم وهي:¹⁸
- أ. المشاركة: وهي حق الجميع للمشاركة في اتخاذ القرار مباشرة أو بواسطة مؤسسات شرعية ووسطية تمثل مصالحهم، وتركز المشاركة الربحية على حرية التجمع وحرية الحديث، وعلى توفير القدرات للمشاركة البناءة.
- ب. الاستمرارية: وهي إمكانية استمرار نشاطات الحكومة والتنمية الشمولية على المدى البعيد الداعية إلى تقليص حدة الفقر وتنمية الموارد البشرية؛
- ج. الشفافية: والتي تركز على حرية تدفق المعلومات بحيث تكون العمليات والمؤسسات والمعلومات في متناول المعنيين بها، وتكون المعلومات المتوفرة كافية لفهم ومتابعة العمليات في المؤسسات؛
- د. الشرعية: أن تكون السلطة مشروعة من حيث الإطار التنظيمي والتشريعي والقرارات المحددة من حيث المعايير في المؤسسة والعمليات والإجراءات بحيث تكون مقبولة لدى العامة؛
- هـ. العدالة والمساواة: بحيث تتوفر الفرص للجميع بكافة أنواعهم وأجناسهم لتحسين أوضاعهم أو الحفاظ عليها مثلما يتم استهداف الفقراء لتوفير الرخاء للجميع وهذا ما يعطيها الميزة الخدمية؛
- و. تعزيز سلطة القانون: بحيث تكون الأنظمة والقوانين عادلة وتنفيذها نزيه لسيما ما يتعلق منها بحقوق الإنسان و ضمان مستوى عال من الأمن والسلامة العامة في المجتمع ؛
- ز. الكفاية والفعالية في استخدام الموارد : حسن استغلال الموارد البشرية والمالية والمادية والطبيعية من قبل المؤسسات لتلبية الاحتياجات المحددة؛
- ح. المساءلة: يكون متخذ القرارات في القطاع العام والخاص وفي تنظيمات المجتمع المدني مسؤولين أمام الجمهور و دوائر محددة ذات علاقة، كذلك أمام من يهمهم الأمر ولهم مصلحة في تلك المؤسسات؛
- ط. التنظيم: الحوكمة تنظيمية أكثر من أنها رقابية بحيث تركز على نطاق الإشراف والمتابعة وترك أمور التنفيذ والرقابة للمستويات الإدارية الأدنى وتبرهن على قدرتها على حل الأزمات الطارئة بفعالية كبيرة .
- 5.2 آليات حوكمة الشركات : يتركز التطبيق الجيد للحوكمة على توافر وجود مجموعة من الآليات التي يكون تأثيرها بدرجات متفاوتة نتيجة لاختلاف نماذج حوكمة المتبعة من دولة إلى أخرى. ، وبالنسبة إلى معظم المنظرين فإن هناك آليات داخلية وخارجية للحوكمة تتمثل فيما يلي:
- 1.4.2 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات. تكون عادة في شكل قوانين ولوائح داخلية تتضمن عدة إجراءات مثل احترام حقوق المساهمين ،تنظيم الإدارة العليا،سياسة المكافآت ،نوعية الرقابة... الخ على المستوى الداخلي للشركة ،وتتكون من العناصر التالية:
- أ. مجلس الإدارة: يعتبر مجلس الإدارة من أهم الآليات الداخلية للحوكمة الشركات من خلال المسؤوليات المخولة له ، إذ يعتبر التخطيط ووضع إستراتيجية الشركة والكشف المبكر عن المخاطر عن طريق الدور الرقابي الذي يمارسه من أهم مسؤولياته، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من المسؤوليات والوظائف تطرقنا إليها سابقا في مبادئ الحوكمة.¹⁹

ب. نظام الحوافز الإدارية : تعرف الحوافز على أنها المقابل للأداء المتميز ، كما تعرف على أنها "مجموعة من العوامل والمؤثرات التي تدفع العاملين نحو بذل جهد أكبر للإقبال على تنفيذ المهام بجهد وكفاءة"²⁰، وتعتبر الحوافز من بين أهم الآليات الداخلية لتقليل التضارب بين المصالح في الشركات.

ج. الأنظمة المحاسبية: والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية، ويوفر المعلومات الملائمة، والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة، وتعتبر الأنظمة المحاسبية الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات، لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بكفاءة.

د. لجان المراجعة : تأتي أهمية لجان المراجعة ، من خلال ما تلعبه من دور في مراقبة الإدارة والإشراف على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ، وكذلك التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة التي من شأنه تفعيل النظام وتطويره، بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين والمستثمرين.

هـ. القوانين واللوائح الداخلية: وأهمية هذه القوانين واللوائح هي أنه عندما تحدد الشركة بوضوح منظومة قوية ومتجانسة من القيم فإنها تعطي العاملين الشعور بالالتزام تجاه الشركة ، والتعامل بنزاهة وتبني هذه القيم أساس الممارسات التي تحدد المعايير المقبولة في الشركة ، حيث أن مراقبة الالتزام دون تلك الإرشادات المكتوبة صعب وقد يتفادها العاملون والمديرون بدعوى الكفاءة المهنية²¹.

2.4.2 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: هي جميع الأساليب والإجراءات التي لا يمكن لشركة ممارسة سلطتها وتأثيرها عليها ، وتمثل أساسا في السلطة والنفوذ التي يمكن أن يؤديه أصحاب المصالح عليها، مثل الجمعية العامة ، القوانين ، الأسواق... الخ ، وتحتوي على العناصر التالية:

أ. القوانين والتشريعات المطبقة: تعتبر القوانين والتشريعات أحد آليات الحوكمة، من خلال دورها في تقنين العلاقة بين الملاك والإدارة هدفها هو محاربة الغش ومعاينة المديرين الذين لا يمثلون للقانون في أداء واجباتهم، بحيث يتم وضعهم في موقف من الصراع بين الواجبات والمصالح الشخصية والقوانين²².

ب. الأسواق التنافسية: تلعب الأسواق دورا مهما في تفعيل مبادئ الحوكمة، من خلال دورها الرقابي والتحفيزي الذي يؤثر في سلوكيات وأداء الموظفين، وتحتوي على (سوق منتجات الشركة، سوق رأس المال، سوق العمل).

ج. محللو الأوراق المالية: يلعب محللو الأوراق المالية وبيوت السمسرة دورا هاما في رقابة وعقاب المديرين ، يشير كل من Meckling & Jensen أن محللي الأوراق متخصصين ولديهم ميزة تنافسية في الرقابة على المديرين، لأن لديهم المعلومات ولديهم القدرة على تحليل وتفسير تلك المعلومات عن الشركة وأداءها، ولذا هما يريان أنها آلية رقابية هامة²³.

د. التدقيق الخارجي: يعتبر التدقيق الخارجي من بين الآليات الخارجية التي تراقب الشركات من خلال ما يهدف إليه²⁴:

- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور في هذا النظام؛

- إمداد الطرف الثالث من المستخدمين بالبيانات المالية وذلك لمساعدتهم على اتخاذ القرار.

3. دور نظام الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية .

تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للشركة بصفة أساسية على عاتق الأطراف الفاعلة في الإدارة، حيث أن الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات المحاسبية ، وبشكل عام إن تأثير نظام الحوكمة على شفافية التقارير المالية داخل الشركات يكون في مرحلة الإعداد والمراجعة والاستخدام (الإفصاح).

1.3 آليات ضبط الممارسة المحاسبية في مرحلة إعداد المعلومات المحاسبية: تتركز عملية إعداد المعلومات المحاسبية على عدة مقومات للحوكمة تتمثل فيما يلي :

أ. اعتماد المعايير المحاسبية الدولية : والتي تتمثل أساسا في المعايير IAS,IFRS، وهذه المعايير جاءت بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية وبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها²⁵. إذ تعتبر هذه المعايير بمثابة نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة²⁶، وتشكل ضغطا على الإدارة من خلال محاولة الامتثال الكامل لهذه المعايير، لأن عدم الامتثال سيعرضهم إلى المساءلة والمحاسبة، فمن وجهة نظر المستخدمين يضمن لهم معلومات موحدة الأمر الذي يرفع درجة الثقة فيها، وعمل مقارنات بين مراكز المالية للشركات، واختيار البدائل المتاحة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. كفاءة ونزاهة معدي التقارير المالية: وهي "ترتبط بالمؤهلات وخبرات العمل والسمات الشخصية التي ترتبط بسلوكيات الأفراد والتي تمكنهم من أداء مهامهم²⁷" واحترام القوانين وأخلاقيات المحاسبة والعمل بشكل عام، لأن نوعية التقارير المالية مرتبطة ارتباط وثيق بالتقيد الصارم والاحترام لأخلاقيات المحاسبية والمهنية.

وعليه ان إعداد وعرض التقارير المالية ذات الجودة العالية مرتبط بالأحكام والتقديرات المتخذة من طرف الإدارة العامة، وإعداد التقارير يتأثر بطبيعة الأشخاص من مديرين ومحاسبين الذين لديهم سلوك مهني حسن وملتمزين بأخلاقيات المهنة، وكفاءة معدي التقارير تنعكس على عدة مؤشرات لمعايير جودة الإفصاح نذكر منها²⁸:

- سرعة إنتاج التقارير المالية: إن عملية التسريع بالإفصاح عن المعلومات مرتبطة ارتباطا وثيقا بأهم خاصية لجودة المعلومات المتمثلة في الملاءمة، ومن اجل تحقيق هذه الخاصية على الإدارة الامتثال لمجموعة من العوامل كالتنظيم الداخلي الجيد واستعمال الوسائل التكنولوجية، وتطبيق أساليب وإجراءات محاسبية ناجعة (الجرد المستمر وإصدار التقارير المرحلية... الخ)، هذه الأمور تعمل على تسريع إنتاج المعلومات والإفصاح عنها والاستفادة منها.
- جودة الأحكام والتقديرات: إن اختيار التقديرات المحاسبية المناسبة تعتمد على احترام المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وعلى الكفاءة المهنية، وكذلك التشاور مع الأشخاص ذوي الخبرة والقدرة على تحديد العواقب المحتملة، وتوثيق العمليات التحليلية التي أدت إلى ممارسة هذه الأحكام والتقديرات.
- التنظيم الجيد: في هذا الشأن على الشركات عمل نظام متناسق ومتضامن، من اجل إنتاج معلومات جيدة وملائمة ومساعدة على اتخاذ القرار، وهذا في حقيقة الأمر يدخل في مواصفات وشروط الأنظمة الجيدة.
- الموازنة بين التكلفة والعائد وبين الخصائص النوعية للمعلومات: إن إنتاج المعلومات المالية تقتضى الموازنة بين التكلفة والعائد، بحيث مثلا يجب تقديم افصاحات إضافية، من أجل تخفيض تكلفة الاقتراض أو مثلا الإفصاح على معلومات مقربة وفي الوقت المناسب تكون مفيدة لمستخدم أفضل من معلومة تكون صحيحة وفي وقت متأخر.

ج. مساءلة الأطراف الفاعلة في إعداد التقارير المالية: المساءلة "تعني الاستجواب أعضاء مجلس الإدارة من طرف المساهمين"²⁹، بحيث نجد مسؤولية الأطراف الفاعلة هي مراقبة الأنشطة التي تحدث في الشركة. والمساءلة هي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها، والمساءلة التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهين هما³⁰:

- المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.
 - المساءلة والرقابة الأفقية المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.
- 2.3 آليات ضبط الممارسة المحاسبية في مرحلة المراجعة: على الرغم من أن دور مجلس الإدارة يكمل في اختيار المدققين والتي تترجم في الواقع عن طريق اختيار الشخص المهني الذي يقدم أفضل الشروط أو تقديم أكبر قدر من الاستعداد

لتلبية الأهداف التي يسعى إليها مجلس الإدارة من الإفصاح عن المعلومات المالية ، إذ نجد في العادة أن مراجع الحسابات المالي هو الشخص الذي يجلب الأمن والثقة لمستخدم البيانات المالية ، إلا أن عملية مراجعة التقارير المالية تستند على أربعة مقومات للحوكمة :

أ. اعتماد معايير المراجعة: يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة التي وضعها معهد المراجعين الداخليين (IIA) سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتباراً من سنة 2004، من مجموعتين هما: معايير الصفات، ومعايير الأداء التي نشرهما كما يلي:³¹

- معايير الصفات: والتي تتناول معايير السمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة المراجعة الداخلية) الاستقلالية والموضوعية، وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.
- معايير الأداء: وهي تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء المراجعة الداخلية، وتشتمل على إدارة نشاط المراجعة الداخلية (الخطة السنوية) طبيعة العمل، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر.
- وتهدف معايير مراجعة الحسابات إلى تحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعتبر بمثابة مقياس للأداء المهني، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ، كما أن معايير المراجعة تحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص ، إذ انه من الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها ، كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين، تعتبر من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات ومن ناحية أخرى وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة.³²

وتعتبر تلك المعايير في منتهى الأهمية بالنسبة لمن يستخدم التقارير والبيانات المحاسبية مثل: البنوك الموردين... وغيرها من الجهات لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات والمسؤولية التي يتحملها وتحدد درجة الاعتماد على القواعد المالية، حتى لا يتحمل المراجع أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك.

ب. كفاءة وأخلاقيات مدقق الحسابات: المراجع هو شخص مؤهل علمياً وأخلاقياً تستخدمه الشركة لتأمين خدمات معينة ضمن اختصاصه الممنوح له أو الموكل إليه، ويتقاضى على عمله أجرًا ويقدم عمله ضمن الامتيازات الممنوحة له.³³

وحتى يقوم مدقق الحسابات بعمله بكفاءة يجب أن يتوفر مجموعة من الشروط:³⁴

- أن يكون مؤهل علمياً ومهناً ولديه شهادات تؤهله للقيام بعمله؛
 - أن تكون لديه خبرة واسعة في ميدان عمله، وان يكون أكفأ من الذين يراقبهم؛
 - أن يلتزم بقوانين الإدارة أو الشركة التي يعمل فيها كي يقوم بواجباته على أحسن وجه ويؤدي مسؤولياته التي عين من أجلها؛
 - ألا يقدم مصالحه الشخصية على مصلحة الشركة أو المصلحة العامة؛
 - أن ألا ينحاز إلى طرف معين أو جهة معينة عند أداء مهامه؛
 - المحافظة على سرية المعلومات الموكلة إليه من الشركة.
- ج. توفر هيئات الإشراف: وذلك من خلال إنشاء هيئة إشراف مستقلة ولديها الموارد البشرية والمالية الكافية لضمان الإشراف الفعال والكفاء للعمل المدققين القانونيين ، حيث يقع على عاتقها مسؤولية ضمان معايير الجودة لمراجعة الحسابات ، الاستقلالية والكفاءة ، جودة التقارير المالية وذلك من خلال منظمة مهنية مستقلة توفر الإشراف الفعال والرقابة الفعالة على الأعضاء المسجلين فيها وكذلك تعمل على³⁵ :
- نشر دراسات عن المخاطر المتعلقة بمهام المراجعة وطرق لتحسين الحماية المهنية؛
 - تأسيس مرصد لدعم شفافية إنتاج التقارير المالية واقتراح إجراءات للتحسين المستمر؛

- تصميم أدوات العمل لمساعدة المهنيين وتزويدهم بالوثائق المهنية الكافية لتوفير الدعم والتكوين الضروري وخاصة الشركات الصغيرة؛
 - تحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة ؛
 - السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها ؛
 - توفير الإجازات والشهادات المشترطة في إطار القانون ؛
 - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم ؛
 - التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأعمال التي ينجزها أعضائها في إطار احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
 - معاقبة أعضائها الذين تثبت لديهم أوجه القصور.
- مثل هذه المنظمات يمكن أن تؤدي في الواقع إلى الرقابة الفعالة على مراجعي الحسابات والمدققين وتحسين أدائهم. وهذا بمحاسبة الأعضاء الذين قاموا بأعمال تتنافى وأخلاقيات المهنة كالتقصير بالتزامات القانونية وتسليط العقوبات عليهم.

3.3 آليات ضبط الممارسة المحاسبية في مرحلة الاستخدام: كل الأطراف الفاعلة في إعداد التقارير المالية ومستخدمي التقارير المالية يمكن أن يؤثر على نوعية وشفافية المعلومات المحاسبية ، وفي نفس الوقت جميع أصحاب المصلحة قد يكونوا ضحية للممارسات المحاسبية غير أخلاقية ، في هذا الإطار سنتطرق إلى ثلاثة أطراف فاعلة يمكن أن تمارس تأثير مباشر على جودة المحاسبية.³⁶

أ. المساهمون: المساهمون لهم دور في الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال الضغط في الجمعية العامة ومطالبة مجلس الإدارة بمساءلة الإدارة ، لكن يمكن أن يكون لهذا الدور آثار عكسية على الشفافية وذلك إذا كانت المعلومات المالية الجيدة تحقق أرباح أكبر، يمكن أن يقوم المساهمون بضغط على الإدارة لإظهار نتائج جيدة للوضعية المالية بشكل مستمر حتى وان كانت خلاف ذلك.

ب. المستثمرون: المستثمرين في الأسواق المالية يمكنهم تحديد متطلبات الاستفادة من المعلومات المحاسبية عن طريق حجم الاستفادة المنسوبة للقوائم المالية، والشركة في المقابل هي في حالة رصد لبياناتها لمعلومات المحاسبية المنشورة، وتلاحظ أن هناك مستخدمين يعتمدون على قوائمها المالية كمصدر أساسي للمعلومات وبالتالي هم يشكلون مصدر ضغط على الشركة فيما يتعلق بالشفافية والامتثال إلى المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة وأخلاقيات المهنة، خاصة في حالة رغبة الشركة الزيادة في رأس المال.

ج. هيئات الأسواق المالية : هي من بين العوامل التي لديها التأثير الأكبر على مستوى جودة المعلومات المحاسبية في الشركات من خلال الضغط التي تمارسه (هيئة السوق والجهات المانحة ومجموعة المستثمرين، والقوانين التسجيل... الخ) ، فعندما تحتاج الشركة لزيادة رأس المال أو الاقتراض، فإنه يجب أن تلتزم بقواعد السوق أو بشروط المقرضين، ولذلك فإن معظم المشاركين في السوق يطالبون الشركات المصدرة للأسهم والأوراق المالية بمزيد من الشفافية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

4. الخاتمة .

تلعب الحوكمة آليات الحوكمة والأسس الأخلاقية المبنية عليها دور هام في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال رقابة ومساءلة الأطراف الفاعلة في الإدارة، الذين تقع عليهم مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية، حيث أن التقارير والقوائم المالية باعتبارها المخرج الأساسي للنظم المحاسبية - بالتالي لنظم الحوكمة - تمثل أداة التحقق والمتابعة والتقييم لمدى الالتزام بهذه النظم بأبعادها المحاسبية وغير المحاسبية، وفي ذات الوقت فهي تمثل أحد الأدوات الأساسية لعملية الحوكمة بآلياتها غير المحاسبية. ،ويمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها في بحثنا كما يلي:

أ. يعمد المحاسبين في ظل غياب النزاهة والأخلاق باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال ابتكار مفاهيم خاطئة تتنافى وأخلاقيات المهنة بما يخدم مصلحة جهات معينة الأمر الذي ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية.

- ب. تساعد البدائل والسياسات المحاسبية المتنوعة على خلق المرونة وتوفير الفرص للتلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض بغرض تجميل الصورة التي تعكسها القوائم المالية لتضليل المستخدمين.
- ج. يعتبر التلاعب بالبيانات المالية فنا من فنون التضليل يقوم به محاسب محترف ومتمرس ولملم بهذا الفن اللا أخلاقي بغرض تضليل المستخدمين أو بغرض خدمة مصالح فئة معينة تكون في الغالب أطرافا فاعلة في الشركة .
- د. يؤثر مستوى الحوكمة المطبق في الشركة من خلال الجهات الفاعلة والهيئات المختلفة التي تشكل النظام في الشركة، كالقوانين المطبقة واعتماد معايير المحاسبية والتدقيق وأخلاقيات الأطراف الفاعلة وثقافة الشركة، على الممارسة المحاسبية التي تنعكس على نوعية وشفافية المعلومات المحاسبية.
- هـ. تلعب الحوكمة في أي شركة دور فاعل في الحد من الممارسة المحاسبية الإبداعية في مختلف مراحل إعداد وعرض المعلومة المحاسبية من خلال من خلال تعميق الحس الأخلاقي وآليات الرقابة الداخلية والخارجية التي تعتمد عليها

قائمة المراجع.

1. طارق حماد المبيضين ، اسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الثامن ، جامعة بسكرة الجزائر ، 2010، ص 87-88.
2. ميسون بنت محمد بن علي القرني ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، 2010،، ص 2
3. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، الد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 96، ص، 2010
4. ميسون بنت محمد بن علي القرني ، مرجع سابق ، ص 09
5. رشا حمادة، مرجع سابق، ص 95
6. نفس المرجع، ص ص 95-96.
7. عبير فايز الخوري ، محمد زياد شخاترة ، مدى استخدام ممارسات الدخل في قطاع الخدمات الأردني ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 10، العدد 4 ، 2014، ص 570.
8. بالرق تيجاني ، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12، 2012، ص 41.
9. ميسون بنت محمد بن علي القرني ، مرجع سابق ، ص 04
10. مطر، محمد و الحلبي ، ليندا حسن ، دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء – الأردن، 2009، ص 09
11. عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الأزهر غزة فلسطين ، 2011 ص 83
12. يعقوب فيحاء عبد الله ، محمد إيمان شاکر ، دور معايير الحوكمة من الحد من الآثار السلبية للعلولة والخصخصة ، مجلة دراسات محاسبية مالية ، جامعة بغداد ، العدد الخامس ، العراق، 2008، ص: 75.
13. charbel salloum. *la gouvernance des entreprises libanaises en situation de detresse financiere*. these de doctorat , universite paul cezanne - aux marseille , sciences de gestion , paris, 2002, p :28
14. سالم بن سلام بن حميد الفليبي ، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار أسامة، الأردن ، 2010، ص 21.
15. محمد مصطفى سليمان، الفساد المالي والإداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية ، مصر ، 2009، ص 18.
16. Florent Ledentu, *Système De Gouvernance D'entreprise Et Présence D'actionnaires De Contrôle* - Cas Suisse, Thèse De Doctorat, Université Fribourg, Faculté Des Science Economique et Sociales , Suisse , 2008, p: 3.
17. Organisation de coopération et de développement économiques . *principes de gouvernement d'entreprise de l' OCDE*. France: Service des Publications de l'OCDE, 2004, p 17-25
18. فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة المؤسسات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة فحرات عباس، سطيف، 2011، ص 11
19. ضويفي حمزة ، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3، 2014-2015، ص 34.
20. معين أمين السيد، إدارة الموارد البشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية الحالية ، الطبعة الأولى ، مصر، 2010، ص 350.
21. فيليب ارمسترونج، حوافز الاستثمار في حوكمة الشركات، في: تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مركز المشروعات الدولي 2011، ص 3.
22. Shleifer, A. Vishny, R. *survey of corporate governance* .the journal finance , finance, 1997, p:2

23. ضويفي حمزة ،مرجع سابق، ص 42.
24. جريوع يوسف محمود. أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات. الطبعة الثالثة. مؤسسة الوراق، عمان، 2007، ص13.
25. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS & IFRS ، دار إثناء للنشر والتوزيع الأردن، 2007، ص:21.
26. أبو زيد محمد المبرك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، أترك للطباعة والنشر، القاهرة ،2005، ص:268.
27. راشيل بلاكمان ، مرجع سابق ، ص: 54.
28. ضويفي حمزة ، مرجع سابق، ص107.
29. جيمس سيلر ، وحي لورش ، مجالس الإدارة وإستراتيجية الشركة في: حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرون، مرجع سابق ، ص:128.
30. مها محمود ربحاوي، دور حوكمة الشركات في تعزيز الشفافية والإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق لأوراق المالية، مجلة الإداري، كلية الاقتصاد جامعة دمشق ، العدد 128 ، سوريا، 2012 ، ص:58.
31. The Institute Of Internal Auditors, «International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing», [on line], disponible sur :< www.theiia.org>, (10/11/2012).
32. احمد نور ،مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت، 2003، ص:22.
33. محمد التوينجي، أخلاقيات المهنة والسلوك الاجتماعي ، دار وائل ،الأردن ، 2011، ص:257.
34. ضويفي حمزة ، مرجع سابق، ص110.
35. نفس المرجع، نفس الصفحة
36. نفس المرجع ، ص111.