

## أهمية التكامل بين التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين.

ط.د/ العبدى سمية\*

جامعة الأغواط - الجزائر

أ.د/ مقدم عبيرات\*\*

جامعة الأغواط - الجزائر

### Abstract :

Resulted in widespread corporate and agency contracts between management and shareholders, to liberate these control management, allowing them to acquire information, and not displayed properly in the financial statements, certain ethic allows her opportunism, and this resulted in the achievement of their interest and a waste of money, while they seek to profit, for this it is necessary to examine the relationship between owners and management, requiring the Department to the proper application of the financial statement presentation standards with the need to demonstrate high professional ethics in accounting to ease opportunism and reducing Digital divide between management and shareholders.

The study concluded that standards of financial statements presentation (standard display the standard financial statements of cash flows) the crucial importance of equal information between management and owners, and that management accounting ethics means the analysis of financial statements this good ethics, it must associate the proper application of those standards with application of accounting ethics in corporate management, he or she once applied standards the ethics of the accounting profession, and be familiar with all that came out to be able to apply them properly to get rid of Opportunistic management of these companies with regard to the acquisition of important information on the company, which may be useful to capitalists in the decision-making process.

**Keywords:** International Accounting Standards No.1 " Presentation of Financial Statements ", International Accounting Standards No.7 " Statement of Cash Flows Accounting ethics, agency theory.

\* طالبة دكتوراه السنة الرابعة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط

،مايل [labdi.somia@yahoo.com](mailto:labdi.somia@yahoo.com)

\*\* أستاذ التعليم العالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، مايل

[mok\\_aburt@yahoo.fr](mailto:mok_aburt@yahoo.fr)

## مقدمة:

في ظل انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة، تزايد اهتمام الفكر المحاسبي بكيفية معالجة المشاكل الناتجة عن هذا الانفصال وضرورة توفير المعلومات المعبرة بصدق عن الأداء بهذه الشركات، فبعد أصحاب رأس المال عن إدارة أموالهم أمر يوحى بوجود عدم الثقة في إدارة الشركات، مبرره سلطة الإدارة في استغلال موقعها الذي يسمح لها بالاستحواذ على كافة المعلومات.

هنا برز دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في تقنين طرق لعرض كافة المعلومات المتعلقة بالشركة في صورة معايير محاسبية دولية، منها معايير خاصة فقط بكيفية عرض المعلومات متضمنة معيار المحاسبي الدولي رقم 1 (معايير عرض القوائم المالية) ومعايير المحاسبة الدولي رقم 7 (معايير قائمة التدفقات النقدية)، والتي هي مصب اهتمام البحث.

وأصبح موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة موضوعا بالغ الأهمية في جعل سلوك الإدارة سوي والقضاء على انتهازيتها، لتقوم بعرض كل المعلومات التي من شأنها ترشيد قرارات المساهمين وتحقيقها أرباح معتبرة عن أموالهم الموكلة بإدارتها في الشركة.

## مشكلة البحث:

إن تبني معظم دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية غير كافي لوحده في إظهار الصورة الحقيقية للشركة، فقد تقوم إدارة الشركات باتباع متطلبات المعايير إلا أنها لا تتحلى بأخلاقيات مهنة المحاسبة فنتنتهج السلوك الذاتي أو تكون غير مستقلة عند عرض القوائم المالية، أو تلتزم أخلاق معينة تدفعها إلى التحايل أو استغلال ثغرات أو بدائل موجودة ضمن المعايير الدولية، والمشكلة هنا تكمن في التركيز على تحديد أهمية ملازمة تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتطبيق الجيد لمعايير عرض القوائم المالية في القضاء على فجوة لا تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب رأس المال (حملة الأسهم).

من هنا يبرز السؤال التالي:

- فيم تكمن أهمية تكامل التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من مشكل اللاتماثل المعلوماتي بين الإدارة والمساهمين؟  
وينبثق من التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:
- 1/ فيم تتمثل متطلبات معايير عرض القوائم المالية؟
  - 2/ فيم تكمن أهمية معايير عرض القوائم المالية؟
  - 3/ ما المقصود بأخلاقيات مهنة المحاسبة؟
  - 4/ ما هي أهم المواثيق الدولية المتناولة لأخلاقيات مهنة المحاسبة؟

## أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث في محاولة تقديم إسهاماً نظرياً فيما يخص الارتباط الوثيق بين معايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة في تقديم عرض أفضل للمعلومات الخاصة بأعمال الشركة وزيادة ثقة المساهمين في الإدارة.

أهداف البحث: يسعى البحث إلى:

- 1/ تسليط الضوء على معايير عرض القوائم المالية وأهمية تطبيقها.
- 2/ التعرف على أهم المواثيق الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وإبراز أهمية تحلي الإدارة بها.
- 3/ كشف أهمية تلازم معايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة في القضاء على فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة بالمساهمين.

## منهج البحث:

اعتمد البحث المنهج الاستقرائي القائم على وصف أهم ما جاء في معايير عرض القوائم المالية وأهمية تطبيقها، والتعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة وتبيان الفائدة من تحلي الإدارة بها، وأهمية تكاملها مع معايير عرض القوائم المالية بالنسبة للفجوة المعلوماتية الواقعة بين الإدارة والمساهمين.

## الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع معايير عرض القوائم المالية وكذلك موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة، والتي نعرض أهمها كآتي:

### أ - الدراسات المتعلقة بمعايير عرض القوائم المالية:

- عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الأول، جوان 2007، جامعة باتنة، الدراسة في الأصل عبارة عن مقال، تناول فيه الباحث أهم ما جاء في معيار عرض القوائم المالية الذي صنفه من ضمن المعايير المتصلة بالتنظيم الإجرائي في العمل المحاسبي، وخلص إلى أن القوائم المالية ذات الغرض العام هي المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاجها المستفيدون عند اتخاذ قرارهم، وتفادياً للنقص في الإفصاح الكافي عن المعلومات يجب استخدام القوائم المكتملة (الجداول والتقارير الملحقمة بالقوائم المالية الأساسية).

- مأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، المحاضرة الأولى دورة معايير المحاسبة الدولية، دمشق، كانون الأول 2009، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، الدراسة عبارة عن دورة تكوينية وتعريفية بمعايير المحاسبة الدولية، حيث قدم الباحث معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها ومختصر

عن كل المعايير الواردة حتى 2009، وخلص إلى ضرورة وأهمية تطبيقها في سورية، وأهم المنظمات والقوانين التي تطالب بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

#### ب - الدراسات المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة:

- إيمان بن قارة، واقع أخلاقيات مزولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة استقصائية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومحاسبة، الجزائر، 2013-2014، تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بقواعد أخلاقيات المهنة في الواقع العملي. وقد خلصت إلى أن مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر غالبا ما يلتزمون بالقواعد الأخلاقية المنصوصة في القانون،

لكن تواجههم مجموعة من العوائق عند أدائهم لمهامهم أهمها المنافسة غير الشريفة في سوق المهنة وفقدان المدقق الخارجي استقلاليتته، كما توصلت إلى أن إصدار الجزائر للقانون الجديد (01/10) المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من شأنه أن يشجع مزاولي المهن الثلاث أكثر على الالتزام بالقواعد الأخلاقية.

- طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين 2007، تناولت الدراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها، وقد خلصت إلى أنه على الرغم من أن هناك منظمات مهنية بالعراق وتضع وتقر معايير للسلوك المهني لمهنة المحاسبة إلا أن هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة، وأن هناك غموضا أو عدم وضوح في هذه القواعد، لذا يصعب على المحاسبين تطبيقها، كما أن هناك ضعفا في التأهيل النظري والعملي للمحاسب، وعدم توافر مراكز خبرة وتدريب.

- Gibson, w& pope k(1993): The ethics of counseling .a national survey of certified counselors ; journal of counseling &Development(n°71),America.

نموذج المسح، عبارة عن دراسة وطنية من علماء النفس، تم إرسالها إلى عينة وطنية من 1000 المستشارين المعتمدين من قبل المجلس الوطني للمستشارين المعتمدين. 597 منهم أشاروا إلى معتقداتهم حول ما إذا كان كل من السلوكيات والأخلاقيات والدرجة التي كانوا على ثقة بها من حكمهم حول السلوك في العمل، وأشار المشاركون أيضا إلى تقييم مصادر المعلومات الأخلاقية. حيث أعطيت أعلى الدرجات للجمعية الأمريكية للإرشاد والتنمية (جمعية الإرشاد الأمريكية حاليا)، من خلال المعايير الأخلاقية للجنة الأخلاقيات AACD، ومجلة الإرشاد والتطوير، لوحات الترخيص للدولة والمزلاء. وبالنظر إلى أدنى الدرجات للجان الأخلاقيات المحلية، التي نشرت العمل السريري والنظري، وقرارات المحاكم، قوانين الدولة والحكومة الاتحادية،

وقد شاركت في هذا العمل الوكالات أيضا. فقد خلص العمل بضرورة الاهتمام بالأخلاقيات في المهنة.

حظي كل من موضوع معايير عرض القوائم المالية وموضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة باهتمام العديد من الباحثين، إلا أن الدراسات كانت دائما تتناول كل منهما على حدة، فإما تناولت معايير عرض القوائم المالية أو تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة، ولم تجمع بينهما (إلى حد علم الباحثة)، لذلك جاءت هذه الدراسة لسد جزء من الفراغ البحثي، وذلك من خلال البحث في أهمية اقتران معايير عرض القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين.

### منهجية البحث:

للإجابة على أسئلة البحث وتحقيق أهدافه المسطرة تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المحور الأول: تقديم معايير عرض القوائم المالية ضمن معايير المحاسبة الدولية

المحور الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة

المحور الثالث: أهمية التفاعل بين أخلاقيات مهنة المحاسبة ومعايير عرض القوائم المالية للقضاء على الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين

### أولا: تقديم معايير عرض القوائم المالية ضمن معايير المحاسبة الدولية

سوف نتطرق إلى تقديم معايير عرض القوائم المالية المتعلقة بالموضوع فقط والمتمثلة في معيار عرض القوائم المالية ومعياري قائمة التدفقات النقدية.

#### 1- تقديم معيار عرض القوائم المالية (معياري المحاسبة الدولي رقم 1):

قبل التطرق إلى أهم ما جاء في المعيار نقوم بتعريف المعايير المحاسبية الدولية، والتي تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.<sup>1</sup>

ويبين المعيار أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام، من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة<sup>2</sup>، والحد الأدنى من المعلومات الواجب نشرها في القوائم المالية، حتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية.<sup>3</sup>

وقد أورد المعيار سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

- العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية<sup>4</sup> ويعني إعداد القوائم المالية بشكل عادل ووفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- فرضية استمرارية الشركة: تعني إعداد القوائم المالية وفق فرض استمرار الشركة في النشاط.
- أساس الاستحقاق المحاسبي: تعني الاعتراف بالمصروفات والإيرادات بغض النظر عن واقع الدفع أو القبض النقدي.
- الثبات في العرض: يعني الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية لفترات متتالية، إلا في حالة:
  - \* تغيير أسلوب العرض والتبويب يسفر عنه عرض وتقدم بيانات أكثر موثوقية وملاءمة.
  - \* حدوث تغيير في أحد المعايير الدولية يتطلب ضرورة التغيير في عرض أو تصنيف بند معين.<sup>5</sup>
- الأهمية النسبية والتجميع: تعني تجميع العناصر ذات الطبيعة المتشابهة بصورة مجمعة، والعناصر ذات الطبيعة غير المتشابهة بصورة مستقلة.
- التقاص: إظهار بند معين بقيمته الصافية (باستثناء قائمتي الدخل والميزانية).
- المعلومات المقارنة: عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والسابقة. كما يجب أن تتضمن القوائم المالية المعلومات التالية:<sup>6</sup>
  - \* اسم المؤسسة المقدمة للقوائم المالية؛
  - \* ما إذا كانت القوائم المالية تخص شركة فردية أو مجموعة من الشركات؛
  - \* تاريخ الدورة التي تغطيها القوائم المالية؛
  - \* عملة النقد المستعملة؛
  - \* مستوى التقريب الرقمي لغرض عرض القوائم المالية.
- وحدد المعيار فترة إعداد وعرض القوائم المالية كل سنة على الأقل، مع ضرورة نشرها خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية حتى تكون مفيدة لمستخدميها وذات منفعة وفائدة.

#### أ- عرض قائمة المركز المالي (الميزانية)

- تحتوي قائمة المركز المالي على الأصول الالتزامات وحقوق الملكية، والحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهاره في قائمة المركز المالي بشكل منفصل إن وجدت:<sup>7</sup>
- الأصول الثابتة الملموسة (المادية)
  - الأصول غير الملموسة
  - الاستثمارات العقارية
  - الأصول المالية
  - المساهمات المسجلة
  - الأصول البيولوجية
  - المخزونات

- حسابات القبض التجارية (المدينون وأوراق القبض)
  - النقدية وما في حكمها
  - الموردون وحسابات الحقوق الدائنة الأخرى
  - المخصصات والمؤونات
  - الالتزامات المالية
  - الالتزامات أو الأصول للضرائب الجارية
  - الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة
  - حصة الأقلية المعروضة في حقوق الملكية
  - رأس المال المصدر والاحتياطات المنسوبة لحملة حقوق الملكية للشركة
- بالإضافة إلى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة (5IFRS) كما يجب الإفصاح عن التبويبات الفرعية للبنود، في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات وتشمل مثلاً:

- \* معلومات حول أنواع الأسهم (عدد الأسهم الصادرة، المسددة مبالغها، المسددة جزئياً، ...)
- \* المبالغ الواجبة الدفع أو القبض تجاه الشركة الأم، الشركات التابعة والشركات الحليفة.<sup>8</sup>

### ب- عرض قائمة الدخل:

يطلق على هذه القائمة أيضاً قائمة الأرباح والخسائر أو قائمة حسابات النتائج، وكل بنود الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة المحاسبية يجب إدراجها ضمن هذه القائمة إلا في الحالات التي تنص على غير ذلك، والحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهاره في قائمة الدخل هو:<sup>9</sup>

- الإيرادات
- المصاريف المالية (تكاليف التمويل)
- حصة الأرباح أو الخسائر في الشركات التابعة (الشقيقة والمشاركة) في حالة استخدام طريقة حقوق الملكية
- مبلغ وحيد يتضمن إجمالي الأرباح والخسائر قبل الضريبة للعمليات المتوقفة
- مبلغ المكاسب والخسائر الناتجة عن التنازل عن الأصول أو الفروع المكونة للعمليات المتوقفة
- الضرائب
- الربح أو الخسارة

يجب كذلك الإفصاح على البنود التالية في قائمة الدخل على أنها توزيع لأرباح أو خسائر الدورة المالية:

\*الأرباح و الخسائر المخصصة لحقوق الأقلية في حقوق الملكية

\*الأرباح والخسائر المخصصة لصالح الملاك في الشركة

\*يمكن إضافة معلومات أخرى عندما يعتقد بأنها تعكس بشكل عادل نتائج أنشطة المؤسسة يجب على الشركة عدم عرض البنود الاستثنائية (غير العادية) سواء في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات (الملاحظات)

كما يجب الإفصاح عن بعض العناصر إما في صلب قائمة الدخل أو في الهوامش إذا كان لذلك أهمية نسبية مثل:

-التخلي أو التنازل عن الأراضي، المباني والتجهيزات

-التنازل عن الاستثمارات في الأوراق المالية

-تسوية النزاعات

يجب على المؤسسة أن تعرض مختلف مصروفاتها باستخدام تصنيف يعتمد إما على طبيعة المصروف (سلع، بضائع، مواد أولية،...) أو حسب وظيفة المصروف (مصاريف البيع والتوزيع، المصاريف الإدارية، مصاريف التمويل...)، حيث تقوم المؤسسة باختيار الطريقة المناسبة التي تقدم من خلالها معلومات صادقة حول وضعية المؤسسة وأكثر ملاءمة. ويتم الأخذ وترجيح الطريقة الأولى، وذلك لمعرفة وإظهار سبب حدوث المصروف.

### ج- عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

وهي تقدم معلومات حول الحقيقة الاقتصادية، والعناصر الواجب إظهارها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية هي:<sup>10</sup>

- الربح والخسارة عن الفترة

- كل عنصر من الدخل ومن المصاريف عن الفترة الذي له علاقة مباشرة بحقوق الملكية ومجموعهما

- إجمالي دخل ومصاريف الفترة (المحسوبة على أساس مجموع ماورد في الفقرتين أعلاه) مبينا بشكل منفصل مجموع المبالغ المخصصة للملاك في الشركة وللملاك الأقلية.

- من أجل كل عنصر من حقوق الملكية يجب توضيح آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المشار إليها في المعيار (IAS8)

كما يجب أن تظهر العناصر التالية أيضا في صلب القائمة أو في الملحق:<sup>11</sup>



- المعاملات مع الملاك ، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على الملاك (استقطاعات)
- مبلغ التوزيعات المعترف به لحملة الأسهم خلال الفترة والمبلغ المتعلق بكل سهم.

#### د- عرض قائمة التدفقات النقدية:

سنتطرق إليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 الموالي.

#### هـ- قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

- تعتبر هذه القائمة ضرورية ومصطلح الإيضاحات يؤكد ذلك، فهي تساعد بشكل كبير مستخدمي القوائم المالية، من خلال توضيحها واشتمالها على بيانات ومعلومات تفسيرية لبنود القوائم المالية ومعلومات يصعب إدراجها في القوائم.
- ويقترح المعيار ((IAS-105 بأن تقدم الملاحظات حسب الترتيب:<sup>12</sup>
- قائمة التطبيقات المتوافقة مع معايير التقارير المالي الدولية (IFRS)
- ملخص عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة
- أسس القياس أو الأسس المتبعة لإعداد القوائم المالية
- السياسات المحاسبية الأخرى المستعملة حتى لو لم تكن واردة في معايير التقارير المالي الدولية بقصد المساعدة في فهم القوائم المالية
- المعلومات الإضافية للعناصر التي تظهر في صلب القوائم المالية حسب ترتيبها، وحسب ترتيب كل بند فيها
- إفصاحات أخرى لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية، تتضمن:
- الالتزامات الاحتمالية (37IAS) والتعهدات التقاعدية غير المعترف بها
- الإفصاحات غير المالية مثل المخاطر المالية، أهداف الإدارة وسياساتها
- ويتطلب المعيار في الفقرة 113، أن تفصح الإدارة عن:<sup>13</sup>
- \* التقديرات في حالة عدم التأكد
- \* الإفصاح عن المصادر الأساسية المرتبطة بالنتائج

#### 2- تقديم معيار التدفقات النقدية (معيار المحاسبة الدولي رقم 7):

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 7 عرض قائمة التدفقات النقدية بالشركة حتى يسهل على أصحاب رأس المال وغيرهم من مستخدمي القوائم تحليل النقدية خلال الفترة، ويصنف المعيار التدفقات النقدية إلى:
- التدفقات من الأنشطة التشغيلية: هي أنشطة الشركة المولدة للإيراد الأساسي.

- **التدفقات من الأنشطة الاستثمارية:** وتتضمن تقديم القروض للغير وتحصيلها، اقتناء الاستثمارات والتخلص منها، وكذلك اقتناء الأصول الثابتة والتخلص منها.<sup>14</sup>
- **التدفقات من الأنشطة التمويلية:** وهي أنشطة تؤدي إلى تغير حجم وعناصر حقوق الملكية وعمليات الاقتراض وكذا تسديد القروض.

### 1-2- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية:

- هناك طريقتان لعرض التدفقات النقدية، والاختلاف بينهما يكمن فقط في طريقة عرض التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية. ونوضح كل منهما كما يلي:<sup>15</sup>
- **الطريقة المباشرة:** يتم فيها الإفصاح بشكل مباشر عن العناصر الرئيسية المختلفة لإجمالي المقبوضات من النقدية وإجمالي المدفوعات من النقدية.
  - **الطريقة غير المباشرة:** بمقتضى هذه الطريقة يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، ويشجع المعيار استخدام الطريقة المباشرة، إذ يحصل المساهمين وغيرهم على معلومات تخص النقدية وحركتها وما يتعلق بها مستقبلا والتي لا تقدمها الطريقة غير المباشرة.

### 2-2- الشروط التي تحكم عرض التدفقات النقدية:

- يشترط عند عرض قائمة التدفقات النقدية ما يلي:<sup>16</sup>
- \* تسجيل التدفقات النقدية بعملة المؤسسة (وفي حالة العملة الأجنبية لابد من إجراء التحويل)
  - \* تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة وتوزيعات الأرباح المدفوعة بأسلوب ثابت.
  - \* تصنيف ضريبة الدخل المدفوعة من التدفقات المتأتية من النشاط التشغيلي إلا إذا كانت مرتبطة بالنشاطات الاستثمارية أو التمويلية
  - \* تصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن شراء وبيع فروع ووحدات استغلال أخرى في الأنشطة الاستثمارية
  - \* استبعاد العمليات الاستثمارية والتمويلية غير النقدية من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عنها في الإيضاحات، مثل مبادلة أصل بأصل آخر، شراء أصول مقابل إصدار أسهم .

### 3-2- بعض الانصاحات الأخرى:<sup>17</sup>

على الشركة الإفصاح عن مبالغ الأرصدة المهمة للنقدية والنقدية المعادلة التي تحتفظ بها الشركة ومقيدة للاستعمال، كما ينبغي تقديم معلومات تكميلية من شأنها أن تساهم في تحليل الوضعية المالية وفهم القوائم المالية.

ومما سبق يتبين أنه يجب عرض قائمة تدفقات نقدية بالشركة وفقا لمتطلبات المعيار لأنها تلائم أصحاب رأس المال وغيرهم من مستخدمي القوائم في تحليل النقدية خلال الفترة.

### ثانياً: أخلاقيات مهنة المحاسبة

الأخلاق لغة هي جمع خلق وهو الدين، الطبع، العادة والسجية (الطبيعة) وهو صورة الإنسان الباطنية.<sup>18</sup>

ويعرف DAFT الأخلاق بأنها قانون مجموعة المبادئ الأخلاقية والقيم التي تغطي سلوك الأفراد أو المجتمعات والتي تتعلق بما هو صحيح أو خاطئ<sup>19</sup>. وعليه فالأخلاق تمثل جملة سلوكيات الأفراد وتصرفاتهم.

و تعبر الأخلاقيات عن القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لأي فرد.<sup>20</sup>

وفيما يلي نستعرض بعض الجهود الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة:

#### 1- دليل أخلاقيات المحاسبة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

لقد تطرق الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى قواعد سلوك ممارسة مهنة المحاسبة، وهذه القواعد مبنية على خمسة مبادئ أساسية هي:<sup>21</sup>

- النزاهة: أن يكون نزيها صادقا في عمله.
- الموضوعية: أن يخلو عمله المحاسبي من تدخلاته الذاتية.
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: وتنبع من التطوير المهني المستمر.
- السرية: أن يحفظ المحاسب أسرار الشركة ويلتزم بالسرية التامة أثناء قيامه بعمله.
- السلوك المهني: أن يكتسب المحاسب الأخلاق الحسنة التي تجعله يعكس الصورة الحسنة للمهنة.

في حالة سوء السلوك المهني فإن الاتحاد يبين مجموعة الجزاءات التي يتم تطبيقها إذا سمحت القوانين المحلية بذلك.

وينص الاتحاد على أنه "بمجرد أن يتم وضع قواعد سلوك وآداب المهنة يكون من الضروري التأكد من أن الأعضاء على علم بما وملتزمون دائما بها"، وذلك من أجل السماح بتطبيق العقوبات اللازمة.

## 2- ميثاق السلوك المهني لجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA :

أصدر جمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ميثاقاً يتضمن السلوك المهني للمحاسبين ومراجعي الحسابات، الذي يحتوي على ما يلي: <sup>22</sup>

### 2-1- معايير السلوك المهني: وتتمثل في

- الأمانة والنزاهة: أي عدم الخياز العضو للمصلحة الشخصية، وأن يكون محل ثقة العميل.
- الموضوعية والاستقلال: يعنى بما التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله .
- العناية الواجبة: <sup>23</sup> وتعني بذل المحاسب أو المراجع كل الجهود المهنية اللازمة ودون تقصير.
- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها <sup>24</sup>: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح.

### 2-2- قواعد السلوك : هي الإرشادات التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله ومن أهمها: <sup>25</sup>

- عدم تشويهه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين عند إصداره لقراراته
- التخطيط والإشراف والحصول على المعلومات الكافية والملائمة
- التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
- حفظ أسرار العملاء وعدم إفشائها.
- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.
- مراعاة كرامة المهنة (عدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة)
- مراعاة زملاء المهنة

### 2-3- سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالأخلاقي:

- الالتزام الذاتي: ويكون من قبل أعضاء الجمع.
- الالتزام الخارجي: ويكون من خلال أعضاء الجمع والزملاء في المهنة والرأي العام.
- العقوبات: ممثلة في الإجراءات التأديبية التي تقع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

## 3- ميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية:

أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية، والذي اعتمد في جانفي 1998، وبدأ العمل به بداية عام 1999<sup>26</sup>، وتضمن الميثاق ما يلي:<sup>27</sup>

### 3-1 - **الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب:** وحددها الميثاق في الآتي:

- الإخلاص
- مراقبة الله تعالى
- الإحسان
- مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض
- التقوى
- الأمانة

### 3-2 - **المبادئ الأخلاقية للمحاسب:**

- الثقة: وهو أن يكون المحاسب موثوقا به أمينا في أدائه لعمله، نزيها، سريريا في المعلومات.
- المشروعية: وتعني التزام المحاسب بأحكام الشريعة الإسلامية
- الموضوعية: أن يكون عادلا ومتجردا ومحايذا.
- الكفاية المهنية وإتقان العمل: ما يعني بذل العناية الواجبة وإتقان العمل.
- السلوك الإيماني: أن يكون سلوك المحاسب متسقا مع متطلبات الإيمان بالله.
- السلوك المهني والمعايير الفقهية: ويعني الالتزام بالقواعد الإرشادية الصادرة عن الهيئة.
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب: وتمثل كيفية تحقيق المبادئ الأخلاقية السابقة، من خلال سرد ما يجب على المحاسب اتباعه في أدائه لعمله.

### 3-3 - **مؤيدات الالتزام بالميثاق:**

- وتتمثل في العقوبات التعزيرية التي تضعها الجهات ذات العلاقة
- وإذا أراد المحاسب المسلم والمدقق المسلم اتساع نطاق الاعتماد على الميثاق فإنه يجب عليه:<sup>28</sup>
- حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية.
- مراعاة هذه القواعد بصفة مستمرة حتى تستجيب للمواقف والأزمات الجديدة.
- مما سبق يمكن القول بأن ميثاق الهيئة هو بمثابة قراءات تذكيرية لما جاء في الكتاب والسنة.

## 4- **أخلاقيات المهنة ضمن مبادئ حوكمة الشركات:**

نتيجة للاهيارات والصعوبات المالية التي عانت منها عدة شركات في العالم، توجهت الشركات إلى تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، والتي تعني "نظام لإدارة ومراقبة الشركات"<sup>29</sup>، كما تعني "نظام بموجبه توجه أعمال الشركة وتراقب في أعلى مستوى وذلك لتحقيق أهدافها والوفاء بمعاييرها اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"<sup>30</sup>

وفيما يلي نذكر بعض المنظمات والهيئات الدولية الرائدة في مجال وضع مبادئ لحوكمة الشركات، والتي تدعو في مجملها إلى بناء الشركات على أسس سليمة، من خلال إبراز مكانة أخلاقيات المهنة:

#### **1-4- أخلاقيات المهنة ضمن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE:**<sup>31</sup>

وضعت منظمة (OECD) مبادئها الأساسية المتعارف عليها لتقوية أخلاقيات الأعمال من خلال تركيزها على الدور الفعال الذي تلعبه مجالس الإدارة في الشركات في إرساء قواعد أخلاقية سليمة عن طريق حفاظها على مصلحة المساهمين والأطراف ذات العلاقة.

#### **2-4- مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE):**

تطرق كل من جون سوليفان وألكسندر شكولنيكوف إلى أخلاقيات الأعمال بأنها المكون الرئيسي لحوكمة الشركات، وأن النظام الأخلاقي السليم يشتمل على: المسؤولية، الشفافية، الإنصاف والمحاسبة، ومحاربة الرشوة بمختلف صورها.<sup>32</sup>

#### **3-4- أخلاقيات المهنة ضمن رابطة الكومنولث (CN):**

حددت رابطة الكومنولث سنة 1999 خمسة عشر مبدأ لحوكمة شركاتها كما يلي:<sup>33</sup>

- |                               |  |
|-------------------------------|--|
| 1/ القيادة،                   | 9/ توازن القوى،  |
| 2/ تعيين مجلس الإدارة،        | 10/ الإجراءات الداخلية،                                      |
| 3/ الاستراتيجية والقيم،       | 11/ تقييم أداء المجلس،                                       |
| 4/ أداء الشركة،               | 12/ تعيين وتنمية الإدارة،                                    |
| 5/ الالتزام،                  | 13/ التكنولوجيا،   |
| 6/ الاتصال،                   | 14/ إدارة المخاطر،   |
| 7/ المساءلة تجاه المساهمين،   | 15/ التقرير السنوي حول القدرة على الوفاء بالديون في المستقبل |
| 8/ العلاقات مع أصحاب المصلحة، |  |

#### 4-4- أخلاقيات المهنة ضمن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر:

استلهم هذا الميثاق مضمونه من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وقد حدد 04 مبادئ للحكم الراشد في المؤسسات:<sup>34</sup>

- مبدأ الإنصاف: يعني توزيع الحقوق والواجبات والامتيازات بطريقة عادلة.
  - مبدأ الشفافية: أن الحقوق والواجبات والصلاحيات ينبغي أن تكون واضحة للجميع.
  - مبدأ المسؤولية: ويعني كل فرد مسؤول عن أي تقصير في عمله المحدد له.
  - مبدأ التبعية: ويعني كل طرف فاعل هو مسؤول أمام الآخر
- وفي الأخير يجدر الإشارة إلى أن معظم الجهود الدولية تركز على ضرورة تطبيق الأخلاقيات داخل العمل المحاسبي كون المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة المترجمة لأعمال المؤسسات.

#### ثالثا: أهمية التفاعل بين أخلاقيات مهنة المحاسبة ومعايير عرض القوائم المالية للقضاء على الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين

##### 1- مسببات الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين:

هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى بروز الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين، ولعل أهمها ما يلي:

##### 1-1- أسباب ناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة:

لقد أسفر عن هذا الانفصال إلى ظهور ما يسمى بنظرية الوكالة، حيث تعود ملكية الشركة إلى حملة الأسهم في حين تعود السيطرة على الشركة إلى المديرين التنفيذيين، وينتج عن هذا الانفصال تعارض في دالة الهدف، حيث تسعى الإدارة إلى تعظيم صافي الربح للحصول على حوافز، ويسعى المساهمون إلى الحصول على الأرباح، وتحقق الإدارة هدفها من خلال انتهاجها للسلوك اللاأخلاقي في الممارسات المحاسبية.

##### 2-1- أسباب ناتجة عن المرونة الزائدة في معايير المحاسبة الدولية:

تستخدم الإدارة في إعداد وعرض القوائم المالية عدة طرق وسياسات محاسبية متاحة، انطلاقا من تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية، وهذه المرونة الزائدة تتيح للإدارة اختيار الطريقة التي لها تأثير على المبالغ.

### 3-1- أسباب ناتجة عن الممارسات الخاطئة في الإفصاح:

لا نغنى بالإفصاح هنا الإفصاح بالقوائم المالية، إنما الإفصاح المتمم للقوائم المالية، من خلال تقرير مجلس الإدارة، وما يلاحظ في الشركات المساهمة اليوم هو عدم التزامها بمتطلبات الإفصاح. ويشمل ذلك ما يلي:

#### أ- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة:<sup>35</sup>

حيث لا يقدم تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى القوائم المالية صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بها.

#### ب- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:<sup>36</sup>

إن عدم كفاية الإفصاح عن معاملات الشركة مع الأطراف ذوي العلاقة قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية، ما يجعل المسؤولين يقومون بتنفيذ معاملات تمكنهم من تحقيق منافع خاصة.

#### ج- التلاعب في إعلان النتائج بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية:<sup>37</sup>

تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائجها، وذلك قبل نشر القوائم المالية، حيث تقوم بإعلان مسميات للربح تختلف عن المسميات المحدد بالمعايير الدولية (صافي الربح)، ما يترتب عليه التباس في سوق المال، لأن الفرق بينهما قد يكون جوهريا.

### 4-1- أسباب ناتجة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية هي وصف شامل وعمام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية<sup>38</sup>، وهي فن من فنون التضليل ويحدث عادة عند تملك الإدارة لمحاسبين متمرسين ملمين بهذا الفن، ويصعب هنا في الغالب على جهات التدقيق الداخلية أو الخارجية وحتى الجهات الرقابية الحكومية اكتشاف هذا التضليل.<sup>39</sup> وهذا ما يبين سلبية ممارستها لأن لعلم المحاسبة جانب أخلاقي لا ينبغي تعديده.

### 5-1- أسباب ناتجة عن الممارسات الخاطئة في المراجعة:

يقوم بعض المراجعون بممارسات خاطئة، وتكون نابعة إما من الخطأ في تطبيق معايير المراجعة أو من تواطؤ المراجعين مع المسؤولين بالشركات في إخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية.<sup>40</sup>



## 2- ضرورة ملازمة أخلاقيات مهنة المحاسبة لمعايير عرض القوائم المالية من أجل سد الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين

### 2-1- أهمية معايير عرض القوائم المالية في تكافؤ المعلومات بين الإدارة والمساهمين:

في ظل انفصال الملكية عن الإدارة وبعد الملاك عن رقابة الإدارة، أدى بالإدارة إلى خيانة تلك الأمانة، بل تعداه إلى وجود مشكل لا تماثل في المعلومات تصدع عن طريق عدم توفير الإدارة لكافة المعلومات المتعلقة بالشركة وحتى انتقاء البعض منها لخدمتها فقط من خلال القوائم المالية، ولهذا جاءت معايير عرض القوائم المالية متمثلة بمعايير عرض القوائم المالية، ومعايير التدفقات النقدية، بهدف توفير معلومات صادقة حول نتيجة كافة أعمال الشركة فمثلا نجد في قائمة الميزانية من خلال عرض الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها دون تحريف أو تحيز شخصي في طريقة العرض، وكذا تبويب الأصول والخصوم إلى متداولة وغير متداولة، لأنها أكثر موثوقية وملاءمة، وبعد طرح الخصوم من الأصول يتبقى حق الملكية، هنا يبرز الوضع المالي للفترة، وإيفاء قائمة الميزانية بغرضها للمساهمين وغيرهم يجب عليهم تفهم هيكلها والعناصر التي تتكون منها والعلاقة بينها، وذلك من خلال المعادلة التالية:

كما نجد قائمة الدخل التي تفصح الإدارة من خلالها عن إيرادات ومصروفات الشركة، والفرق بينهما يمثل الدخل الصافي المحصل عليه خلال الفترة، ويفيد ذلك الفرق الملاك في معرفة قدرة الشركة على بيع السلع وتأدية الخدمات في تلك الفترة.

في حين تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية معلومات على الحقيقة الاقتصادية (التمويلية...) للنتيجة المحددة مسبقا بالدورة، وتهم هذه القائمة حملة الأسهم في توفيرها لنوعين من المعاملات أولها حركة أسهمها واحتياطياتها (المعاملات الرأسمالية مع المساهمين، زيادة رأس المال بما في ذلك حصص الأرباح المحتجزة) وثانيها إجمالي النتائج المولدة، وبهذا يستطيع هؤلاء تحديد ما إذا تم إعادة استثمار جزء من الأرباح.

أما قائمة التدفقات النقدية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم "7"، فمن خلال عرضها لكل ما يتعلق بالتدفقات النقدية الصادرة والواردة ومصادرها وكيفية استخدام الشركة لها ومقدار تغيرها خلال فترة محاسبية معينة، وتصنيفها للتدفقات النقدية على أساس الأنشطة (تشغيلية، تمويلية واستثمارية)، تفيد المساهمين في معرفة مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها ودرجة المرونة المالية لديها، كما يوفر هذا التصنيف معلومات حول تلك الأنشطة الثلاث كل على حدا والعلاقة بينها ومساهمة كل منها في النتيجة.

وفي الأخير نجد قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الواردة في معيار عرض القوائم المالية، فهي موضحة حسب تسميتها، إذ توفر معلومات إضافية عن الوضعية المالية للشركة، لاستحالة توفيرها بالقوائم المالية، حيث توفر معلومات عن السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة عند إعداد تلك القوائم، كطريقة الإهلاك، طريقة تقييم المخزون، ومعلومات تفسيرية عن عناصر القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات ترى إدارة الشركة بأنها ضرورية لزيادة الإفصاح والشفافية في تلك القوائم وهو ما يكسبها ثقة المساهمين.

من هنا يتبين أن لمعايير عرض القوائم المالية دور في تكافؤ المعلومات لدى كل من الإدارة والمساهمين لأنها تلزم الإدارة بتوفير ما يجب توفيره لمساعدة هؤلاء في اتخاذ قرارات رشيدة تمكنهم من تنمية أموالهم.

## 2-2- أهمية تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة للقضاء على السلوك الانتهازي:

لقد أصدرت الهيئات الدولية موثيق خاصة بأخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث نجد دليل أخلاقيات المحاسبة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين المتضمن قواعد سلوك ممارسة مهنة المحاسبة وذلك بغية الحفاظ على سمعة المهنة وسمعة المحاسب ذاته، حيث تخدم هذه القواعد التقارير المالية التي تفصح عنها الشركات لأن تحلي المحاسب بهذه القواعد يعني تحلي تلك التقارير بما أيضا، ما يعني تقليل قدرة استحواد الإدارة على المعلومات أو التلاعب بها .

ولم يترك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الاهتمام بسلوك المحاسبين وضرورة بنائه على الأخلاق، لأن عمل المحاسب لا يخدم الشركة فقط بل كل المتعاملين معها، وهذا ما يقتضي ضرورة توفر القيم الأخلاقية في المحاسب كالأمانة والنزاهة في العمل، الموضوعية والاستقلالية، لأن العمل الصادق والموضوعي والمستقل يساعد بشكل كبير الملاك في معرفة الوضع الحقيقي الحالي للشركة والقدرة على التنبؤ بالمستقبل، وفي ظل العناية المهنية الواجبة يسعى المحاسب والمراجع إلى إظهار كافة المعلومات التي يحتاجها الملاك.

كما أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ميثاقا لأخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي للمؤسسات المالية، جسدت فيه مبادئ الشريعة الإسلامية، حيث يحقق الالتزام بالتعاليم الإسلامية الطمأنينة في مستخدمي القوائم المالية، خاصة أصحاب رأس المال بحكم بعدهم عن الشركة ورقابتها.

وقد برزت الأخلاقيات ضمن مجموعة كبيرة من مؤيدي تطبيق الشركات لحوكمة الشركات وضرورة بنائها على أسس سليمة وتشديد الرقابة عليها، فقد تطرقت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى مبادئها المعروفة، والتي أصبحت ضرورية التطبيق نظرا لوعي الإدارة

والمساهمين وكل من لهم مصلحة بالشركة بالمزايا التي تقدمها من خلال زيادة الإفصاح والشفافية والحفاظ على مصالح الأطراف، ناهيك عن الأخلاقيات التي تدعو إليها لتجنب التضليل، كما برز مركز المشروعات الدولية (CIPE) من خلال المبادئ التي يضعها باستمرار والذي يشير فيها إلى أن أخلاقيات الأعمال بأنها المكون الرئيسي لحوكمة الشركات، إضافة إلى مبادئ رابطة الكومنولث التي وضعتها الرابطة لحوكمة شركاتها، والتي تدعو في مجملها إلى التزام الإدارة بأخلاقيات العمل المحاسبي، وبالرغم من تأخر الجزائر في تناول موضوع الحوكمة وتطبيقه، إلا أنها أصدرت ميثاقا للحكم الرشيد بالمؤسسات، استلهم مضمونه من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

### 2-3- ضرورة تفاعل التطبيق السليم لمعايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل القضاء على مشكل اللاتماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين:

بالرغم من اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية وإصدار معايير تبين كيفية عرضها، إلا أنه على الملاك الأخذ في الحسبان عند قراءتهم وتحليلهم للمعلومات الواردة فيها، القيود التالية:

#### أ- التدخل الشخصي في الحكم والتقدير:

بالرغم من الموضوعية الظاهرة بالقوائم المالية إلا أن المحاسب في بعض الأحيان يضطر إلى اللجوء إلى التقدير الشخصي كتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.

#### ب- العناصر التي يستحيل تسجيلها بالقوائم المالية:

هناك بعض العناصر التي لا يمكن تسجيلها بالقوائم المالية إلا أنها تلعب دورا جوهريا وفعالا في تحقيق نتيجة الشركة، ك رأس المال البشري الذي يعد أساس قيام شركات البرمجيات مثلا، ولا يمكن تسجيله بالقوائم المالية للشركة.

#### ج- قدرة الإدارة في التأثير على الأرقام:

يحدث التأثير في أرقام القوائم المالية غالبا في نهاية الفترات المحاسبية، فمن المنطقي والبديهي لسلطة الإدارة أن تحدث تأثيرات، تراها مناسبة لها.

#### د- تعدد الطرق والسياسات المحاسبية في معايير المحاسبة الدولية:

إن تعدد الطرق والسياسات المحاسبية يوقع المحاسبين في اختيار ما يناسب الأوضاع والظروف الاقتصادية حسب وضع الشركة.

مما سبق يتبين أن الإدارة هي المسؤول الأول والوحيد عن إحداث التغييرات والتأثيرات والتقدير والاختيارات بين البدائل، فمن أجل القضاء على حدة هذه القيود، نرى ضرورة تحلي التزام مطبقي تلك المعايير (الإدارة بما فيها المحاسب) بأخلاقيات مهنة المحاسبة المتعارف عليها، فتحلي المحاسب بالموضوعية يعني الحد من التدخل الشخصي أو بذل العناية المهنية اللازمة لتقليل التقدير والحكم الشخصي، أما تحليه بالأمانة فيعني تسجيله لكل العوامل والعناصر والمعاملات في القوائم المالية حتى وإن استحال إظهارها، فمعايير عرض القوائم المالية يتيح قائمة الملاحظات لإظهار مثل هذه العناصر، وعندما يتحلى المحاسب بالنزاهة فإنه يتم تقليل بدرجة كبيرة التأثير على أرقام القوائم المالية، أما بالنسبة لقيود تعدد الطرق والسياسات المحاسبية فإن تحلي المحاسب بالصدق يعني عدم اختياره للطريقة المناسبة لأوضاع الشركة، وإنما اختيار ما من شأنها عرض معلومات صادقة وحقيقية عن الشركة بالرغم من وجود البدائل، لا يقتصر الحديث على بعض الأخلاق كما تم التطرق إليها، وإنما تحلي مطبقي المعايير بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل إخلاء خدماتهم من السلوكيات السيئة التي تسيء للمهنة ولمستخدمي خدماتها خاصة المالكين بالشركة وللمحاسبين ذاتهم.

ومما ينبغي الإشارة إليه هو أنه كما ترى الهيئات الدولية ضرورة تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة، نرى أنه من الضروري أيضا أن تكون الإدارة بمحاسبها ومراجعها ملزمة بكل أمور المحاسبة وما جاء بمعايير عرض القوائم المالية حتى تتمكن من الالتزام بتطبيقها تطبيقا سليما صحيحا بغرض توفير قوائم مالية مترجمة بصدق كافة أعمال الشركة في نهاية كل فترة محاسبية وهذا التفاعل الواضح والتكامل بين معايير عرض القوائم المالية وأخلاقيات مهنة المحاسبة من شأنه القضاء على انتهازية الإدارة وتضييق فجوة المعلومات والقضاء عليها وبذلك تحقيق مصالح حملة الأسهم والحفاظ على أموالهم المستثمرة بالشركات.

## النتائج والتوصيات

النتائج: مما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1/تهدف معايير عرض القوائم المالية إلى توفير معلومات صادقة حول نشاط الشركة؛
- 2/ضرورة تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنية عالية في العمل؛
- 3/إن تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة يعني تحلي القوائم المالية بهذه الأخلاقيات الحسنة أيضا؛

4/تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة يحد من انتهازية الإدارة عند أدائها للعمل المحاسبي؛

5/لمعايير عرض القوائم المالية (معايير عرض القوائم المالية ومعايير التدفقات النقدية) أهمية بالغة في تكافؤ المعلومات بين الإدارة والملاك، وبالتالي القضاء على سلطة الإدارة في الاستحواذ على المعلومات؛

6/ضرورة إلمام الإدارة بكل أمور المحاسبة وما جاء بمعايير عرض القوائم المالية حتى تتمكن من الالتزام بتطبيقها تطبيقا سليما بغرض توفير قوائم مالية مترجمة بصدق كافة أعمال الشركة؛

7/تطبيق معايير عرض القوائم المالية في الشركات بكل أنواعها وخاصة الشركات المساهمة لما لها من مزايا تقدمها للمساهمين، مع ضرورة إيجاد وتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في إدارة الشركات المساهمة، كأن يتحلى مطبق المعايير بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وأن يكون ملما بكل ما جاء بها ليتمكن من تطبيقها تطبيقا سليما؛

التوصيات: من خلال هذا البحث نوصي بما يلي:

- 1/ ضرورة تطبيق معايير عرض القوائم المالية بكل ما جاء فيها تطبيقا جيدا؛
- 2/ وضع قواعد محلية لمهنة المحاسبة، إذا لم تسمح التشريعات المحلية بتطبيق ميثاق دولي معترف به؛
- 3/ الاهتمام بالمحاسبين من خلال تسطير برامج دورية لتأهيلهم؛
- 4/ القيام بدورات تحسيسية تهدف لضرورة تبني الإدارة لأخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من انتهازيتها.

## الهوامش

- <sup>1</sup> محمد محمود عبد ربه ، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، مصر، بدون طبعة، ص48.
- <sup>2</sup> مأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، المحاضرة الأولى دورة معايير المحاسبة الدولية، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، دمشق، 2009، ص18.
- <sup>3</sup> محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية- ، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن 2013، صص 19، 20.
- <sup>4</sup> أمين السيد لطفي، إعدادا وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2008، صص 97، 98.
- <sup>5</sup> محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص25.
- <sup>6</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS - دروس وتطبيقات محلولة، الجزائر، ص66.
- <sup>7</sup> طارق عبد العال حماد-الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية-الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2010، صص 168، 169.
- <sup>8</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص68.
- <sup>9</sup> عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة باتنة، جوان 2007، صص 19، 20.
- <sup>10</sup> عقاري مصطفى، المرجع نفسه، ص21.
- <sup>11</sup> محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص55 (بالتصرف).
- <sup>12</sup> [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- <sup>13</sup> طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص185.
- <sup>14</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص138.
- <sup>15</sup> [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- <sup>16</sup> محمد أبو نصار وجمعة حميدات، صص 103-107 (بالتصرف).
- <sup>17</sup> أنظر: - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 89.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص107، (بالتصرف)
- <sup>18</sup> علي بن هادية ، بلحسن البليش، الجليلاني بن الحاج يحي ومحمود المسعودي، القاموس الجديد للطلاب-معجم عربي مدرسي ألفائي، الجزائر، 1992، ص319.

<sup>19</sup>Gibson ,w& pope k : The ethics of counseling .a national survey of certified counselors ; journal of counseling &Development(n°71),America,1993,p330.

<sup>20</sup>عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية(مدخل مصري وعربي ودولي مقارنة)،الدار الجامعية ،جامعة الإسكندرية،2009،ص41  
<sup>21</sup>، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، IFAC الاتحاد الدولي للمحاسبين ، نوفمبر 2007،ص-ص 90-105

<sup>22</sup> محمد عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، ندوة "القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، القاهرة، جامعة الأزهر - 15- 16 أبريل 2000،ص17، على الموقع <http://salehkamel.net>

<sup>23</sup>أنظر الموقع: [http://Faculty.ksu.edu.sa/kayan\(28-04-2015\)](http://Faculty.ksu.edu.sa/kayan(28-04-2015))

<sup>24</sup>محمد عبد الحليم عمر، مرجع سبق ذكره،ص19

<sup>25</sup>المرجع نفسه،ص20.

<sup>26</sup>محمد البتاجي-تنمية الموارد البشرية في المؤسسات المالية الإسلامية، مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، 27-28 أبريل 2010.

<sup>27</sup>محمد عبد الحليم عمر، مرجع سبق ذكره، ص-ص 24-26(بالتصرف)

<sup>28</sup>طه أحمد حسين أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل - مجلة تنمية الرافدين(87)، 27، ، جامعة الموصل-2007،ص159.

<sup>29</sup>Florent le dentu et Nathalie Brender : gouvernance d'entreprise quelles défisés pour les pme ? centre patronal, fédération des entreprises ramande, geneve,2012 p08.

<sup>30</sup>Frédéric ; para ? le gouvernement d'entreprise : ce qui a déjà change ce qui va encore. évaluer, France 1999,p09

<sup>31</sup>إيمان بن قارة، واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر(دراسة استقصائية)، أطروحة دكتوراه، ، تخصص تدقيق ومحاسبة، جامعة عنابة،الجزائر،2013-2014 ص49(بالتصرف)

<sup>32</sup>John sullivan and Alexandr shkolinkov : The Essential component of Corporate Governances ; CIPE 12 january,2006(بتصرف)

<sup>33</sup>, Commonwealth association for Corporate gouvernance, cacg guide lines, principales for Corporate Governance in the Commonwealth, towards global Competitiveness and Economie Accountability, final version, november 1999

<sup>34</sup>Code algérien de gouvernance d'entreprise avec le soutien du ministère de la pme et de l'artisanat, Edition 2009

<sup>35</sup>طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص497(بالتصرف)

<sup>36</sup>مصطفى حسن بسيوني السعدني: بحث عن مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات  
مقدم إلى المؤتمر الدولي لمهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الإمارات العربية، 2007، ص20.

<sup>37</sup>طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص، ص499، 498

<sup>38</sup>Breton. G, Taffler, creative accounting and invest in analyst response, Institute of chartered Accountants in England and wales, 14 November 2005, P89

<sup>39</sup>عماد الآغا- المحاسبة الإبداعية- المجلة الإلكترونية مال وأعمال، العدد الثاني 2012، ص16 (بالتصرف)

<sup>40</sup>طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص، ص500، 499(بالتصرف)