

## مجهودات الهيئات الدولية لتقليص الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين

في ضوء نظرية الوكالة

د. عبد الله عزات بركات

جامعة تبوك - المملكة العربية السعودية

د. سميرة العبدى

جامعة عمار الثليجي - الأغواط - الجزائر

د. نصيرة قوريش

جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف - الجزائر

### ملخص:

تعرضت العديد من الشركات المساهمة في العالم إلى مشاكل مالية وإدارية حادة، كان سببها تجرد مدرائها من الأخلاق أثناء تأديتهم للمهمة المحاسبية الموكلة إليهم، والتي جعلتهم يستخدمون طرق محاسبية معقدة ومغشوشة في ظل بعد أصحاب رأس المال عن رقابة هؤلاء المدراء، وهذا ما تم تفسيره من خلال نظرية الوكالة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مجهودات بعض الهيئات الدولية التي تندد بضرورة تحلي إدارات الشركات بالأخلاق أثناء تأديتها للعمل المحاسبي، خاصة وأن موضوع الأخلاقيات يعتبر من المواضيع التي ينبغي تبنيها عند القيام بأي عمل، ناهيك عن إذا تعلق الأمر بالعمل المحاسبي، ولأن تحلي إدارات الشركات بالأخلاق يعني أيضا تحلي القوائم المالية المعدة من طرفها بتلك الأخلاق، حيث تسعى العديد من الهيئات الدولية لفك أزمة الثقة بين الإدارة والمساهمين وتقليص انتهازية الإدارة فيما يخص الاستحواذ على المعلومات وتحقيق مصالحها الشخصية بالشركات المساهمة.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم التطرق إلى ما نصت عليه بعض الهيئات الدولية فيما يخص التنديد بضرورة تحلي إدارات الشركات بالأخلاق بغرض تقليص الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين.

\*الكلمات المفتاحية: الشركات المساهمة، نظرية الوكالة، أخلاقيات المهنة.

## International Institutions efforts to Reduce Information Gap between Management and Shareholders with Focus of Agency's Theory

**Dr. Abdallah Barakat**  
**University of Tabuk, Saudi Arabia**  
**Dr. Somaia Labdi**  
**University Amar Teledji, Laghouat, Algeria**  
**Dr. Nusira Qurish**  
**Hassiba Benbouali University, Chlef, Algeria**

### **Abstract:**

Many contributing companies in the world have been exposed to severe financial administrative problems was caused by the deregulation of its managers of ethics in the performance of the accounting task entrusted to them, which made them use complex and fraudulent accounting methods in the shadow of the owners of capital for the control of these managers, this is explained by agency theory. This study aims to identify investigating some international institutions efforts that denounce the need for corporate management to conduct ethics in performing accounting work, taking consideration that ethics subject is one of topics that must be adopted when performing any work, not to mention when it concerned with accounting work and because corporate management has ethics means that the financial statements prepared by that organization should have such ethics since many international institutions are seeking to solve trust crisis between management and shareholders and to reduce management's opportunism in terms of acquiring information and achieving personal interest in the joint stock companies. In order to achieve this goal , the provisions of some international bodies has been discussed with regard to condemnation need for companies management to be ethical in order to reduce the information gap between management and shareholders.

**Keywords:** Joint stock companies, Agency theory, and Professional ethics

## مقدمة :

نتج عن ظهور الشركات المساهمة في العالم ما يسمى بنظرية الوكالة، التي تقضي بوجود طرفين أساسيين يتمثلان بالطرف الأصيل وهو الطرف صاحب رأس المال والطرف الوكيل وهو الطرف المسير لرأس المال ويكون ذلك بموجب عقد يسمى عقد الوكالة تُحدد فيه واجبات وحقوق كل طرف، كما يُفوض فيه الطرف الأصيل للطرف الوكيل كافة الصلاحيات لتسيير الشركة وكذلك سلطة اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بها، ما يعني بُعد أصحاب رأس المال عن الشركة.

إن بُعد أصحاب رأس المال عن تسيير الشركة تولدت عنه العديد من المشاكل سموها الباحثون بمشاكل نظرية الوكالة، منها مشكلة الاختيار العكسي ومشكلة الخطر المعنوي ومشكلة تعارض المصالح ومشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل.

وتجدر الإشارة إلى أنه ما يتم التطرق إليه في هذا البحث هو مشكلة عدم تماثل المعلومات بين طرفي نظرية الوكالة - الأصيل والوكيل - ( المساهمون والمسيرون)، فلاشك أن أصحاب رأس المال بحكم بُعدهم عن تسيير الشركة لا يستطيعون الاطلاع على كافة المعلومات التي لها علاقة بشركتهم، كما لا شك أن المسيرين بحكم قُربهم من التسيير وبعدهم عن رقابة المساهمين يتسنى لهم الاستحواذ على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة. إن هذه المشكلة لطالما قامت الهيئات الدولية بمجهودات كبيرة بغرض التقليل من حدتها وتقليص إلحاق الضرر بالمساهمين من حيث حصولهم على المعلومات الكافية بغرض اتخاذهم قرارات تكون حكيمة ومتعلقة بأموالهم الموجودة بالشركة، فكانت الهيئات الدولية تندد بشدة على ضرورة توفر المسيرين على أخلاقيات مهنية عالية، وكذلك إلزامهم باتباع معايير محاسبية دولية تضبط العملية المحاسبية وتضمن للمساهمين الحصول على المعلومات من خلال القوائم المالية، والتي تعتبر أداة فعالة للتواصل بين المسيرين والمساهمين. فلعل وجود معايير محاسبية دولية تختص بعملية إعداد وعرض القوائم المالية وتبين كم ونوع المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المساهمين من شأنه التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات في ضوء نظرية الوكالة، بين المسيرين الذين يسمح لهم موقعهم بالشركات المساهمة من الاستحواذ على المعلومات الهامة المتعلقة بها، وبين المساهمين الذين لا يملكون المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات المتعلقة بأموالهم بحكم بعدهم عن إدارة شركاتهم.

### مشكلة البحث :

مما لا شك فيه أن تحلي المسيرين بإدارات الشركات المساهمة بأخلاقيات مهنية عالية وكذلك إلتزامهم بتطبيق معايير محاسبية دولية تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية دور كبير في إنتاج معلومات صادقة تضيد شريحة عريضة من مستخدميها خاصة المساهمين في إطار نظرية الوكالة ، وهو الأمر الذي يساهم إلى حد كبير في التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات (أي تكون فجوة معلوماتية بين الإدارة والمساهمين) بين المسيرين والمساهمين في ظل بعد هؤلاء المساهمين عن إدارة أعمال شركاتهم، ولعرفة كيف ذلك تم طرح الاشكالية التالية :

كيف تساهم الهيئات الدولية في التخفيف من الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين في ضوء نظرية الوكالة؟

### أهداف البحث :

- تتمثل أهداف البحث في ما يلي :
- محاولة صياغة إطار نظري من خلال الاطلاع على الأدبيات المعاصرة المتعلقة بأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى نظرية الوكالة؛
  - طرح البناء الفكري حول مسببات الفجوة المعلوماتية بين طرفي نظرية الوكالة-الإدارة والمساهمين-؛
  - توضيح تأثير الهيئات الدولية في تقليص الفجوة المعلوماتية بين إدارة الشركات وأصحاب رأس المال من المساهمين؛

### أهمية البحث :

لهذا البحث أهمية كبيرة خاصة في ظل العديد من المعطيات أهمها أن الجهود التي تبذل في العديد من الدول منذ وقت طويل ترمي إلى محاربة الفساد بمختلف أنواعه في إدارات الشركات المساهمة خاصة الفساد المحاسبي والإداري الذي ينتج عنه إعداد وعرض لقوائم مالية مضللة، هي نفسها التي يعتمد عليها كافة أصحاب رأس المال خاصة منهم المساهمون في اتخاذ قراراتهم التي سوف تكون بصورة حتمية غير رشيدة، وكذلك

اعتبار الشركات المساهمة من الشركات التي تساهم في تنمية الاقتصاد الوطني والمحلي. وتظهر أهمية البحث في ربط أخلاقيات المهنة بنظرية الوكالة من خلال جهودات الهيئات الدولية فيما يخص دستور الأخلاقيات التي ينبغي على المسيرين بإدارات الشركات التحلي به، وكذلك جهودات لجنة معايير المحاسبة الدولية في الحد من الممارسات الإبداعية التي يتبعها هؤلاء المسيرين عند إعدادهم وعرضهم للمعلومات المتعلقة بالشركة، وهذه الأخيرة التي يُعَوَّل عليها المساهمون في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بأموالهم.

محاوَر البحث: ومعالجة الإشكالية السابقة، فقد تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

كـ المحور الأول: مسببات الضجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين في إطار نظرية الوكالة؛

كـ المحور الثاني: جهودات هيئات أخلاقيات المهنة للقضاء على السلوك الانتهازي للإدارة؛

كـ المحور الثالث: جهودات لجنة المعايير المحاسبية الدولية للحد من ممارسات الإدارة للمحاسبة الإبداعية.

## المحور الأول

مسببات الضجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين في إطار نظرية الوكالة

تتطرق من خلال هذا المحور إلى مفهوم نظرية الوكالة وكذلك مسببات الضجوة

المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين، كطرفين رئيسيين في نظرية الوكالة،

أولاً: مفهوم نظرية الوكالة

يعود ظهور نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي إلى الأمريكيين (Berls and

means سنة 1932، اللذان لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأس مال الشركة وعملية

الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، وهذا الفصل له آثار على مستوى أداء الشركة.

ثم بعد ذلك جاء دور أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد الأمريكيين (Jensen and

Meckling سنة 1976، حينما قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة " نحن نعرف نظرية

الوكالة كعلاقة يلجأ بموجبها شخص "الرئيس (principal)" صاحب رأس المال لخدمات

شخص آخر "العامل (Agent)" لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة (العلاقة)

تستوجب نيابته في السلطة<sup>1</sup>، وعرفوها على أنها "تعاقد بين عدة أطراف فيه المالك أو الأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ مهام معينة، وبالتفويض تصبح لهم سلطة اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

فهي "عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه، مما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل<sup>3</sup>.

لقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير التي هي موكلة للمسيرين من خلال إبرام عقود تفرض عليهم العمل في إطار يسمح بزيادة ثروة المساهمين وخلق قيمة مضافة لأموالهم بالشركة وذلك مقابل أجور محددة يتقاضونها هؤلاء المسيرين.

وهنا تواجه نظرية الوكالة، مشكلة الوكالة التي عرفت على أنها مشكلة إيجاد طريقة لحاسبة المدير حول خبرته التي يتمتع بها، وكذلك قياس فاعلية أنشطته، من أجل تقدير المكافأة والعائد النقدي المتوقع له<sup>4</sup>.

مما سبق يمكن وصف نظرية الوكالة في الشركة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين مسير ومساهم، حيث تصف العقد المبرم بين صاحب المال (الأصيل) والمسير لذلك المالك (الوكيل) والذي بموجبه تنشأ الشركة، فضلا عن كون أن الأصيل يرى بأن موكله يتصف بالرشادة في اتخاذ قرارات من شأنها الحفاظ على الشركة ومصحتها أولا من أجل البقاء والاستمرارية في بيئة الأعمال، والحفاظ على مصلحة الأصيل (المساهم) لتعظيم منفعته والحصول على أرباح عن أمواله المستثمرة بالشركة، وبالتالي زيادة ثقة

<sup>1</sup> خاسف جمال الدين، مداخلة فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس - سطيف - الجزائر، ص7.

<sup>2</sup> Michael C. Jensen and William H. Meckling «Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency costs and ownership structur », Journal of Financial Economics, October, 1976, version N=4, p 05, Available at <http://www.sFu.ca> 03-06-2015.

<sup>3</sup> Michael C. Jensen and Clifford W. Smith, Jr « Stock holder, Manager, And Creditor Interests : Applications of Agency Theory » 1985, Available at <http://papers.ssm.com> 04-06-2015 .

<sup>4</sup> مروان محمد أبو فضة، عقد الوكالة وتطبيقاته في المصارف الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، برنامج العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، الضفة الغربية، فلسطين، ص794.

المساهم في موكله. هذه الثقة التي تفقد في حال تصرف الوكيل تصرف غير عقلائي ولم يتصرف بالرشادة، وذلك نابع من خلال موقعه الذي يسمح له بالاستحواذ على المعلومات الهامة المتعلقة بتسيير الشركة.

ثانياً: مسببات الضجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين

يعبر مصطلح الضجوة المعلوماتية بين الإدارة والمساهمين (طريفي نظرية الوكالة) في شركات المساهمة عن وجود معلومات لدى الإدارة بخلاف تلك الموجودة لدى المساهمين عند إطلاعهم على القوائم المالية التي تقدمها لهم، حيث لا تلتزم الإدارة بالإفصاح عن كافة المعلومات التي تتعلق بالشركة للمساهمين متبعة في ذلك طرق تحايلية أو الغش في القوائم المالية التي تقوم بالإفصاح عنها، بهدف تحقيق مصالحها على حساب مصلحة هؤلاء المساهمين، وتنشأ الضجوة المعلوماتية بين طريفي نظرية الوكالة (الأصيل والوكيل) نتيجة عدة أسباب نتطرق إليها في هذا البند.

أ- أسباب ناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة

لقد أسفر عن انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة إلى ظهور ما يسمى بنظرية الوكالة، حيث تعود ملكية الشركة إلى المديرون التنفيذيون، فلا شك من حدوث تعارض في مصالح كلا الطرفين من خلال تعارض دالة الهدف التي يسعى كل طرف إلى تعظيمها، إذ يعطي المديرون بحكم موقعهم في الشركة الأولوية لتحقيق مصالحهم وتعظيم دالة هدفهم على حساب الملاك.

وهناك مجموعة من أسباب بروز الضجوة المعلوماتية بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة وحملة الأسهم، وفي ظل سعي كل طرف إلى تحقيق مصالحه الذاتية ولعل أهمها من وجهة نظر الباحثين هي:

1- تعارض دالة الهدف: تسعى الإدارة إلى زيادة صافي الربح لدى الشركة بغية الحصول على الحوافز وزيادتها، وتحقيق عنصر الثقة في أعضائها من طرف الملاك، وهذا ما يتعارض مع دالة هدف حملة الأسهم الذين يسعون إلى تحصيل أرباح معتبرة عن أموالهم المستثمرة بالشركة، فحصول الإدارة على حوافز ومكافآت يعني زيادة التدفقات النقدية الخارجة وهو ما لا يخدم هدف ومصلحة أصحاب المال ( حملة الأسهم).

2- خطة حوافز الإدارة: ترتبط خطة حوافز الإدارة والمكافآت الممنوحة لها عادة في الشركات المساهمة بما يتحقق من صافي الربح في الشركة أو ارتفاع سعر سهمها في السوق، وهنا تلجأ الإدارة إلى استخدام التلاعب في أرقام الدخل من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة والاحتياالية التي تملك سلطة تقديرها الإدارة، وذلك للوصول إلى رقم الربح الذي يمكنها من تعظيم وزيادة نصيبها من الحوافز. ومن أمثلة ارتباط خطة حوافز الإدارة بنسبة تحقيقها للأرباح الصافية المحققة نجد:

شركة Lesliefag التي كانت تقضي بأن يحصل موظفي الشركة الأساسيين على حوافز إذا تجاوز صافي الدخل 16 مليون دولار، ولا توجد أية حوافز إذا قل عن ذلك، ولذلك أصبح أمام الإدارة مهمة صعبة وهي ضرورة تجاوز 16 مليون دولار، وهو الأمر الذي دفع بها إلى ممارسة المحاسبة الاحتياالية خلال السنتين 1991، 1992 لتحقيق ذلك، والحصول على حوافز، وقد كانت خطة الحوافز هي التي شجعت على هذا السلوك اللأخلاقي<sup>1</sup>.

3- سلوك الإدارة غير الأخلاقي: تقوم الإدارة بانتهاج السلوك غير الأخلاقي بغية الوصول إلى هدفها المتمثل في الحصول على الحوافز والمكافآت والترقية في المناصب وتحقيق سمعة حسنة لأعضائها، وهذا ما يتناف مع العديد من مطالب الهيئات الدولية والمنظمات العالمية التي ترى ضرورة تحلي الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة عند الإفصاح عن المعلومات الحقيقية والملائمة لحملة الأسهم بغية اتخاذ القرارات الرشيدة.

وفي بعض الأحيان نجد أن الإدارة تلتزم بكل الشروط والمتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأخرى المشابهة، فمن الناحية القانونية والمحاسبة يعتبر التزامها بذلك من السلوكيات الجائزة، ولكن ما يجب على الإدارة معرفته هو هل تصنف تلك السلوكيات المشروعة قانونياً ومحاسبياً ضمن السلوكيات الأخلاقية؟، فعلى الإدارة التمييز بين التصرفات المقبولة أخلاقياً وغير المقبولة أخلاقياً بالرغم من وجود النطاق القانوني والمحاسبي الذي يسمح بسلوك هذه السلوكيات.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010، ص.ص.415، 416.

ومثال على ذلك نجد في غياب سياسة محاسبية عند حدوث ظرف معين، يتيح للإدارة سلطة التقدير، هنا يبرز ضرورة تحليلها بالسلوك الأخلاقي، إذ يجب أن تستخدم التقدير المعقول والمنطقي انطلاقاً من ظروف مشابهة حدثت في الماضي أو باستخدام تقديرات شركات أخرى أو استشارة خبراء محاسبين.

ب- أسباب ناتجة عن طبيعة هيكل الملكية

يعتبر تنوع واختلاف هيكل ملكية الشركات المساهمة من أحد الأسباب المؤدية إلى ظهور حالة من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، ويمكن إبراز ذلك من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

1- في حالة هيكل الملكية المركزة: فإن تركيز ملكية الشركة في يد شخص أو عدد قليل من الأشخاص المساهمين في رأسمالها يشير إلى سعي الملاك إلى مراقبة نواحي نشاط الشركة عن قرب، والمشاركة في القرارات ومختلف السياسات الإدارية، وهذا يوحي بممارسة السيطرة وتوجيه الشركة إلى ما يحقق لهم منافع خاصة دون مراعاة حقوق بقية المساهمين (من يملكون عدد قليل من الأسهم في الشركة)، حيث لا يتحقق ذلك إلا بإخفاء هؤلاء الملاك (من يملكون عدد كبير من الأسهم في الشركة) للعديد من المعلومات الهامة أو بعضها والتي يرون بأن لها تأثير على قرارات وسياسات الشركة، وقرارات المساهمين البقية.

ففي بعض الأحيان يقوم شخص أو عدد قليل من المساهمين بتملك أغلبية أسهم الشركة وتمتعهم بأغلبية حقوق التصويت، وهو ما يسمح لهم بالتحكم في إدارة الشركة من خلال تولي مناصب في مجلس الإدارة، وفي بعض الأحيان قد يملك عدداً قليلاً من الأسهم إلا أنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت ويكون ذلك في حالة إصدار الشركة لأسهم تتفاوت بعضها في حقوق التصويت، وفي هذه الحالة يتمكن هؤلاء بالتحكم والسيطرة على إدارة الشركة.

ونستخلص من ذلك أنه في حالة الملكية المركزة تكون درجة الإفصاح عن المعلومات متفاوتة حيث تحدث فجوة معلوماتية بين الإدارة المتمثلة في مجموعة المسيطرين (سواء عن طريق ملكية أغلبية الأسهم أو عن طريق أغلبية حقوق التصويت) لأن المعلومات

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة-، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ص24 (بتصرف).

المتاحة للإدارة هنا لا تكن متاحة لبقية المساهمين، أي يكون الإفصاح عن المعلومات غير عادل بين الإدارة والمساهمين.

2- في حالة الملكية المشتتة: فإن أسهم الشركة تتوزع بين عدد كبير من الملاك، حيث يملك كل منهم عددا صغيرا منها، وهذا ما لا يدفعهم إلى مراقبة نواحي نشاط الشركة وعدم المشاركة في القرارات المتخذة من طرف إدارة الشركة، ويتولى مهام إدارة الشركة مجلس إدارة يتشكل من أعضاء مستقلين يسعون إلى الإفصاح وبدرجة متساوية عن المعلومات، حيث ما يمكن أن يتاح لإدارة الشركة من معلومات يمكنه أن يتاح لبقية المساهمين.

ويرى العديد من الباحثين أنه يمكن اعتبار هيكل الملكية المشتت أكثر قابلية لتكوين الشركات المساهمة من خلال درجة الإفصاح عن المعلومات وقلّة الفساد الإداري، وذلك راجع إلى استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ويتولون عمليات الرقابة على الإدارة التنفيذية.

بالرغم من أنه ينظر إلى هيكل الملكية المشتت بأنه يتميز بوجود إفصاح وبدرجة متساوية لتولي إدارة الشركة مجلس إدارة أعضاؤه مستقلة عن الشركة، إلا أن هذا لا ينفي وجود فجوة معلوماتية بين الإدارة والمساهمين (من يتوزع عليهم رأس مال الشركة)، لأن بعد مجموعة المساهمين عن إدارة الشركة أمر يوحي بوجود تواطئ بين مجلس إدارة الشركة والإدارة في حد ذاتها بالرغم من استقلالية أعضائه، ولهذا يمكن القول بأن كلا من هياكل الملكية (هيكل الملكية المركز وهيكل الملكية المشتت) تشوبه حالة من عدم تماثل المعلومات ففي هيكل الملكية المركز تكون هناك فجوة معلوماتية بين الإدارة المتمثلة في مجموعة المسيطرين والمساهمين الأقلية، أما في هيكل الملكية المشتت فتكون الفجوة المعلوماتية بين الإدارة ومجموعة المساهمين (الذين يتوزع بينهم رأس مال الشركة في صورة أسهم).

ج- أسباب ناتجة عن المرونة الزائدة في معايير المحاسبة الدولية

تستخدم الإدارة في إعداد القوائم المالية للشركة عدة بدائل من الطرق والسياسات المحاسبية المتاحة لها انطلاقا من تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وهذه المرونة الزائدة وتعدد البدائل المتاحة قد تشمل السياسات المحاسبية والطرق والتقديرات التي تختارها الشركة، ومن أمثلة ذلك نجد، تحديد تكلفة المخزون التي تتم عن طريق

اختيار الإدارة للطريقة التي تراها مناسبة للتأثير على المبالغ، فعلى الإدارة الاستخدام العقلاني للبدائل المتاحة من الطرق المحاسبية، وعدم الاختيار منها بهدف التأثير على المبالغ المتفصح عنها في القوائم المالية، وذلك لعدم تضليل حملة الأسهم فيما يخص صافي الربح المحقق خلال الدورة. ولتحقيق عدم التضليل اشترطت معايير المحاسبة الدولية أنه على الإدارة بذل العناية المهنية اللازمة في التقدير.

د- أسباب ناتجة عن الممارسات الخاطئة في الإفصاح

لا نعني بالإفصاح هنا، الإفصاح بالقوائم المالية وإنما الإفصاح المتمم لها، لأن هذه الأخيرة قد اهتمت بكيفية إعدادها وعرضها بمعايير المحاسبة الدولية من خلال الحد الأدنى من المعلومات المعروضة ضمنها وشكلها وغيرها مما سبق تناوله في معايير إعداد وعرض القوائم المالية، ولأن الإفصاح في القوائم المالية لوحده يعد غير كافيا فإن الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من طرف إدارة الشركة عند إعداد القوائم المالية، وتحليل المبالغ المعروضة والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة بما فيها طبيعة المعاملات والأرصدة القائمة بينهما والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وغيرها من الإفصاحات من خلال تقرير مجلس الإدارة يعد ضروريا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وخاصة مقدمي الأموال (حملة الأسهم)، لأن هذا النوع من الإفصاح يساعدهم إلى حد كبير في ترشيد قراراتهم فيما يخص الاستثمار. وما يلاحظ اليوم هو عدم التزام الإدارة بمتطلبات هذا النوع من الإفصاح، وذلك ناتج إما عن نقص الخبرة عن الإفصاح الكافي لهؤلاء أو تعمد إخفاء مثل هذه المعلومات، ويشمل ذلك ما يلي:

1- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة: تتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن تقدم الشركة علاوة على القوائم المالية المدققة تقريرا عن مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها، حيث أن الالتزام بمعايير المحاسبة في إعداد وعرض والإفصاح بالقوائم المالية قد لا يكون كافيا في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص 497.

2- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة: تتطلب معايير المحاسبة وكذلك القوانين والقواعد المنظمة لأسواق الأوراق المالية أن تفصح الشركة عن معاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة، فضلا عن المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأقاربهم وكل مساهم مستفيد يملك 5% فأكثر من الأسهم العادية لرأس مال الشركة<sup>1</sup>.

وعدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد الحوكمة. وفي بعض الحالات يقوم المسؤولون بالشركات بتنفيذ معاملات تقييم غير عادلة (مبالغ فيها) بين الشركة وشركاتهم الخاصة أو شركات أقاربهم ويستولوا من خلال تلك المعاملات على أموال الشركة أو يحققوا منافع خاصة على حساب الشركة والمساهمين بها، ولم يتم الإفصاح عن تلك المعاملات.

3- التلاعب في إعلان النتائج بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية: تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج أعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية، وفي هذه البيانات الصحفية يتم الإعلان عن مسميات للربح مختلفة عن المسميات المحددة بمعايير المحاسبة (صافي الربح)، مثل: صافي الربح قبل المصروفات غير العادية، وصافي الربح قبل خصم مصروف الاستهلاك (الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة)، قد يترتب على ذلك التباس في سوق المال نظرا لأن الفرق بين قيمة الأرباح المعلنة بهذه المسميات وصافي الربح طبقا لقائمة الدخل قد يكون جوهريا. ومثال على ذلك: في إحدى الشركات تم الإعلان في بيان صحفي لها عن صافي الربح قبل المصروفات غير العادية عن الفترة المنتهية، ولم تعلن أن الربح المعلن عنه يتضمن بند من بنود الإيرادات غير العادية بمبلغ كبير، وقد أوحى هذا الإعلان إلى ان الشركة قد حققت أرباحا تفوق المحللين، وذلك على الرغم من أن صافي أرباح الفترة بقائمة الدخل كان أقل من الفترة المقارنة من العام السابق، وذلك نظرا لوجود

<sup>1</sup> مصطفى حسن بسبوني السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات- الإمارات العربية المتحدة 4 و5 ديسمبر 2007، ص 20.

بند مصروفات غير عادية بمبلغ كبير تم خصمه بقائمة الدخل، ولم يعلن عنه بالبيان الصحفي<sup>1</sup>.

هـ- أسباب ناتجة عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية  
يعد التلاعب في البيانات المالية على الرغم من عدم أخلاقياته، فن من فنون التضليل، ويحدث عادة عند تملك الإدارة لمحاسبين متمرسين ملمين بهذا الفن الأخلاقي، ويصعب هنا في الغالب على جهات التدقيق سواء الداخليين أو الخارجيين، وحتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل.<sup>2</sup> حيث تعد المحاسبة الإبداعية أحد فنون التضليل التي يلجأ إليها المحاسب في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبالرغم من وجود الاسم الكامل لهذا النوع من المحاسبة، إلا أنه اختلف العديد من الكتاب والباحثين في تحديد مفهومه.

فقد عرفها (Philips): "بأنها وصف شامل وعمام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"<sup>3</sup>

أما طارق عبد العال حماد فعرفها "بأنها نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم، يتم من خلال قيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر"<sup>4</sup>. في حين اعتبرها (Nacer) أنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه معدي القوائم المالية من خلال الاستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"<sup>5</sup>.

وحسب (Mulford) فإنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو

<sup>1</sup> محمد طارق يوسف، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل مؤتمر: متطلبات الحوكمة وأسواق المال العربية، شرم الشيخ 2007، ص18

<sup>2</sup> عماد الأغا- المحاسبة الإبداعية- المجلة الإلكترونية، مال وأعمال، العدد الثاني 2012، ص16 (بالتصرف).

<sup>3</sup> Reponse, institue of Analyst accounting and investment Breton G, and Taffler, Creative chartered.Accountants in England and wales, 14 November 2005, p98

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ-التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص66

<sup>5</sup> Nacer Kamel, Anote onthe use of creativeAccounting, British Accounting Review24,1992,p4.

خطوة باتجاه تجميل الدخل<sup>1</sup>، كما بيّن (AMAT) بأن المحاسبة الإبداعية تنطوي على تجميل الحسابات المالية باستخدام البدائل المحاسبية والتقديرات وغيرها من الممارسات المسموح بها في المحاسبة<sup>2</sup>

وقد عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "العملية التي من خلالها يلجأ المحاسبون إلى استخدام معرفتهم بالمحاسبة من أجل التلاعب في الأرقام المعلن عنها بالقوائم المالية"<sup>3</sup>

ولم تظهر المحاسبة الإبداعية بهذا المصطلح فقط بل أطلقت عليها مصطلحات عديدة منها التلاعب Deceit، الخداع manipulation، التحريف Mis representation، الخداع في يد المحاسبة Sleight of hand Accounting، العبث بالدفاتر Fiddling the books، التقارير التجميلية Reporting Cosmetic، فن طبخ الدفاتر The Art of coking the books، تجميل الحسابات Makup Accounts، والمحاسبة الخلاقة.<sup>4</sup>

وما يمكن قوله عن المحاسبة الإبداعية بناء على التعاريف السابقة، هو "أن المحاسبة الإبداعية هي ممارسة المحاسب المتمرس والملم بكل أمور المحاسبة لطرق محاسبية دون أن يخرج عن النطاق القانوني أو الممارسات المحاسبية المتعارف عليها عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية".

وبهذا فقد تكون المحاسبة الإبداعية ايجابية من خلال إيجاد الطرق والحلول المبتكرة في الشركة لتوسيع نطاق نظامها المحاسبي ودعمه بتلك الطرق المبتكرة لتوفير معلومات مفيدة لمستخدميها، وإيجاد أساليب جديدة في الطرح المحاسبي وتوصيل نتائجها إلى جماعة المستخدمين، وذلك يبقى دائما في نطاق قانوني ولا يخرج عن معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المشابهة، كما قد تكون المحاسبة الإبداعية سلبية حين يتبع المحاسب عند إعداد القوائم المالية أساليب الغش والتحيز وتجميل الحسابات، بغية إظهار

<sup>1</sup> Sustainable Cash Flow Reporting, Uncovering Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, Creative Financial Performance, 2005, p03.

<sup>2</sup> Oriol Amat, Creative accounting : Nature incidence and Ethical ISSUE, Journal of Economic Economics) paper 41,2004, p05(working.literature classification,

<sup>3</sup> Adissertation Governance, Accounting and Corporate creative Vivek Agarwal, Relation between university of presented in part consideration for the Degree of MA Finance and Investement Nottingham,2008,p09.

<sup>4</sup> أمينة قداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، المجلة الجامعة، العدد 16، المجلد الأول، فبراير 2014، ص252.

معلومات بتلك القوائم تخدم مصلحة طرف على حساب طرف آخر، أو مصلحة فئة على حساب فئة معينة، حسب ما تراه وتريده الإدارة، خاصة عندما يتعلق الأمر بخدمة مصلحة الإدارة على حساب مصلحة أصحاب رأس المال (المساهمين)، لأن الأمر هنا سوف يتعدى إلى هدر أموال هؤلاء وعدم ترشيد قراراتهم، ما يسبب ضياع أموالهم وزوال شركتهم على المدى الطويل.

بالرغم من هذا التباين الواضح والاختلاف حول سلبية أو إيجابية ممارسة المحاسب للمحاسبة الابداعية والتأثير على أرقام القوائم المالية، إلا أننا نرى أن علم المحاسبة يحكمه جانب أخلاقي، وبذلك لا ينبغي تعديده، لأن التعدي على الأخلاق في المحاسبة يعني التعدي على علم المحاسبة في حد ذاته، والذي يركز في نظرنا على:

- العدالة في استخدام الطرق التي تؤدي إلى خلق المساواة في نوع ومقدار المعلومات بين كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية؛
- الصدق في التسجيلات المحاسبية مع وجود أدلة على ذلك؛
- عدم التحيز لخدمة طرف على حساب طرف آخر، من خلال التأثير على أرقام القوائم المالية.

وعليه تعتبر ممارسة المحاسبة الابداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة وتتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية التي تضع قواعد السلوك المهني وتحث على إظهار الحقائق كما هي، وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الابداعية.<sup>1</sup>

و- أسباب ناتجة عن الممارسات الخاطئة في المراجعة

يقصد بالمراجعة إبداء الرأي المهني المحايد حول صدق وعدالة عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المطبقة، ويتطلب ذلك تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير فنية محددة (معايير المراجعة)، ويقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مراجعون يتمتعون بحد أدنى من التأهيل العلمي والمهني ويتمتعون بالاستقلالية عن الشركة المعنية بالمراجعة.

<sup>1</sup> سيد عبد الرحمان بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية- مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 63.

وهناك عدد من الممارسات الخاطئة قد يقوم بها بعض المراجعون، وهي نابعة من الخطأ في تطبيق معايير المراجعة أو من تواطؤ المراجعين مع المسؤولين بالشركات في إخفاء ممارسات محاسبية خاطئة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية للشركة، وكلاهما يحدث فجوة عدم تماثل المعلومات حيث تكون الإدارة ملمة بالمعلومات الهامة في حين لا يحصل أصحاب رأس المال على تلك المعلومات، والتي قد تحدث تغييرات في عملية اتخاذ القرار لديهم عند إتاحتها، ومن أمثلة تلك الممارسات ما يلي:<sup>1</sup>

1. إبداء رأي غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم المراجع بممارسات الإدارة الخاطئة في المحاسبة أو الإفصاح.
2. عدم بذل العناية المهنية الواجبة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم المخاطر واعداد برنامج المراجعة .
3. عدم بذل العناية المهنية اللازمة في الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية، بما في ذلك عدم التحقق من إقرارات الإدارة الكتابية أو الشفهية .
4. عدم بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة.
5. عدم تعديل نطاق المراجعة للاستجابة للمؤثرات التي تشير إلى وجود مخالفات أو ممارسات محاسبية خاطئة.
6. عدم الحفاظ على استقلالية المراجع نتيجة تملك المراجع وتعامله مع أسهم الشركة محل المراجعة.
7. عدم كفاية إجراءات المراجعة المتعلقة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
8. عدم كفاية إجراءات الإشراف على الجرد.
9. عدم كفاية إجراءات مصادقة حسابات المدينين.
10. عدم كفاية الاتصال مع المراجع السابق وفق معايير المراجعة.
11. عدم كفاية الإشراف على مساعدي المراجع.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير المالية، المرجع نفسه، ص، 500، 499.

في ظل انفصال ملكية الشركة عن إدارتها، تبرز مجموعة من المشاكل ولعل أهمها عدم تماثل المعلومات بين من لهم السلطة في الحصول على المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة ونعني بهم إدارة الشركة، ومن ليس لهم سلطة في ذلك وهم أصحاب رأس المال، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى استغلال تلك المعلومات لتحقيق مصالح شخصية للإدارة، وقد تم التطرق إلى أهم المسببات التي تؤدي إلى بروز فجوة معلوماتية بين الإدارة والمساهمين في ظل انفصال ملكية الشركة عن إدارتها وبعد المساهمين عن رقابة أعمال الإدارة.

## المحور الثاني

### مجهودات هيئات أخلاقيات المهنة للقضاء

#### على السلوك الانتهازي للإدارة

يعتبر موضوع الأخلاقيات من المواضيع التي ينبغي النظر إليها ووجوب تبنيها عند القيام بأي عمل، خاصة إذا تعلق الأمر بالعمل المحاسبي، ناهيك عن ضرورة تحلي الإدارة (بما فيها المحاسبين) في الشركات العمومية أو الخاصة، لأن تحليها بالأخلاق يعني تحلي قوانينها المالية المعدة من طرفها بتلك الأخلاق أيضاً، وفي هذا البند نحاول إبراز مفهوم الأخلاق، وأبرز الجهود الدولية التي تسعى إلى فك أزمة الثقة بين الإدارة والمساهمين وتقليص انتهازية الإدارة فيما يخص الاستحواذ على المعلومات وتحقيق مصالحها الشخصية في الشركات المساهمة.

أولاً: مفهوم الأخلاق، الأخلاقيات

تعرف الأخلاق على أنها: <sup>1</sup> جمع خلق والخلق هو الدين، الطبع، العادة والسجية، حقيقته أنه صورة الإنسان الباطنية.

وتعرف أيضاً على أنها " قانون لمجموعة المبادئ الأخلاقية والقيم التي تغطي سلوك الأفراد أو المجتمعات، والتي تتعلق بما هو صحيح أو خاطئ"<sup>2</sup>

والأخلاق هي عبارة عن سلوكيات الأفراد وتصرفاتهم وقد عرفت منذ الأزل، وقد جاء نبينا الكريم ليتمم مكارمها، لقوله صلى الله عليه وسلم " إنما بعثت لأتمم مكارم

<sup>1</sup> علي بن هادية وآخرون ، قاموس الجديد للطلاب- معجم عربي مدرسي ألقائي، الجزائر، 1991، ص319

<sup>2</sup> Certified Gibson William and Pope Kenneth : The Ethics of Counseling: A National Survey of Counselors ; journal of counseling and Development(n°71) America,1993,p330.

الأخلاق"، وهذا ما يبين وجودها من قبل. إذ يجب أن يتحلى بها كل فرد مسلم، سواء في بيته أو في عمله، أو في معاملاته مع غيره،... وغيرها من المواطن التي تقتضي التحلي بالأخلاق. وهذا ما يعني لنا أنه لا بد أن تكون لكل مهنة في المجتمع أخلاقيات تضبطها وذلك بغرض توفير الثقة في جودة الخدمات المترتبة عن تلك المهن.

فالأخلاقيات حسب كل من الدكتور عبد الوهاب نصر علي والدكتور شحاته السيد شحاته تعبر عن<sup>1</sup> "مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية اللازمة والإحساس بالمسؤولية".

وقد أكدت العديد من الهيئات ضرورة توفر الأخلاقيات في مهنة المحاسبة حتى يحفظ المحاسبون حقوق كل من لهم علاقة أو مصلحة بالشركة، وخاصة أصحاب رأس المال، الذين بحكم موقعهم الذي لا يسمح لهم برقابة أداء الإدارة في الشركات المساهمة، فهم ينتظرون نتائج حركة أموالهم فقط في صورة قوائم مالية، وقد برزت أخلاقيات المهنة في العديد من المجالات، منها حوكمة الشركات والمنظمات والهيئات الدولية والمحلية.

ثانياً: أخلاقيات مهنة المحاسبة من جانب الهيئات الدولية

تعود مشكلة الضجوة المعلوماتية التي تعاني منها الشركات المساهمة، بين كل من الإدارة (الوكيل) والمساهمين (الأصيل) أساساً إلى السلوك الانتهازي للإدارة في تحقيق مصالحها على حساب مصالح حملة الأسهم، ويعود ذلك إلى انفصال الإدارة وبعدها عن رقابة الجهات المالكة لرأس المال، وهو ما يدفع بالإدارة إلى استغلال موقعها الهام وهذا البعد الرقابي في السيطرة والاستحواذ على المعلومات الهامة التي تمكنها من تحقيق الفرص في الحصول على حوافز ومكافآت عند الوصول إلى ربح صافي معين يحدد الملاك، ودعم مراكزها الوظيفية أيضاً، فمشكلة الوقوع في الضجوة المعلوماتية في مثل هذه الشركات وبعد عرض جملة من مسبباتها، تنتج أساساً من عدم التزام الإدارة بأخلاقيات مهنة المحاسبة وحتى مهنة المراجعة أيضاً، وبرز فيما يلي دور الهيئات في إلزام الإدارة بالتحلي بأخلاقيات مهنة المحاسبة لأجل تقليل انتهازية الجهة المديرة لأموال المساهمين، بالرغم من الموقع الذي تملكه، وبالرغم من وجود بعد رقابي من طرف الجهات المالكة لرأس المال:

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته - قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، كلية التجارة - الدار الجامعية، جامعة الاسكندرية، 2009، ص 41.

## 1- دليل أخلاقيات المحاسبة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

تطرق الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى قواعد وسلوك ممارسة مهنة المحاسبة، لأن في نظره تقع على عاتق مهنة المحاسبة حماية المصلحة الجماعية للجمهور والمؤسسات التي يقوم المحاسبون المهنيون بخدمتها، وذلك ما يتطلب تبني وتنفيذ قواعد لآداب المهنة. وقواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين والصادرة عن الاتحاد هي معدة أساساً لخدمة احتياجات كافة المحاسبين المهنيين، لأنها تبين المبادئ الأساسية التي يجب التقيّد بها لتحقيق الأهداف المشتركة، وهي تحظى بالقبول الدولي، وفي هذا النطاق لا يمنع الاتحاد الهيئات المنطوية تحت عضويته بأن تتقارب قواعدها الوطنية مع مبادئ وقواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عنه<sup>1</sup>.

وهذه القواعد مبنية على خمسة مبادئ أساسية هي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني.

- إن أي محاسب مهني يخفق (أو يعتقد أنه أخفق) في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، يكون له تأثيراً سلبياً فيما يخص محافظة المهنة على سمعتها، ويكمن دور الاتحاد هنا في توفير الإرشادات وضمان وجود برامج نظامية لتوفير قناعة معقولة بأن المحاسبين المهنيين يلتزمون بأعلى مستوى من المعايير.

- في حالة سوء السلوك المهني بأي شكل سواء مخالفة أو إهمال أو تقصير مهني، وغيرها من الأشكال التي تطرق إليها الاتحاد، فإنه بين مجموعة الجزاءات التي يتم تطبيقها، إذا سمحت القوانين المحلية بذلك، كإلقاء اللوم على المحاسب المهني أو تقييد حقوق ممارسة المهنة أو الطرد من العضوية (حسب شكل المخالفة). وينص الاتحاد على أنه " بمجرد أن يتم وضع قواعد سلوك وآداب المهنة يكون من الضروري التأكيد من أن الأعضاء على علم بها وملتزمون دائماً بها"، حتى يتسنى له تطبيق العقوبات اللازمة عند مخالفتها، أو ممارسة أفعال لأخلاقية من طرف بعض المحاسبين المهنيين.

من خلال المبادئ التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمبنية على المبادئ الخمسة المذكورة أعلاه، فإن الاتحاد يلزم أعضاءه بالتحلي بها بغية الحفاظ على سمعة المهنة كأولى أولوياته والحفاظ على سمعة المحاسب في حد ذاته بعدها، حيث لا ينبغي

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية. الطبعة الثانية، نوفمبر 2007، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص-ص 90-105 (بالتصرف).

تجاهل أنه عند توفر المحاسب على مثل هذه المبادئ أنها تخدم التقارير المالية التي تفسح عنها إدارة الشركات، لأن تحلي المحاسب بالنزاهة والموضوعية وغيرها من القواعد المنصوص عليها في إطار عمل المحاسب يعني تحلي تلك التقارير بهته القواعد أيضا، وهو ما يفقد الإدارة بعض من السيطرة على المعلومات أو التلاعب بها من خلال ممارسة المحاسبة الابداعية، حيث يجب أن يكون المحاسب المبدع لا يسعى من وراء ابداعاته في المحاسبة إلى الإخلال بأخلاقيات المهنة في حد ذاتها، وينطوي عمل المحاسب عند تحليه بتلك القيم على ضمان عدم استحواذ الادارة على المعلومات التي تسعى من خلالها إلى تعظيم منفعتها على حساب منفعة حملة الأسهم عند تعارض المنفعتين، خاصة وأنا نرى تعدد وكثرة الشركات المساهمة اليوم وبعد أصحاب المال عن رقابة أموالهم، الأمر الذي يبرر ضرورة إصدار قواعد تضبط سلوك مهنة المحاسبة من طرف الاتحاد، وفرض الالتزام بها من طرف المحاسبين المهنيين، حتى يتضح لهؤلاء الملاك الرؤية حول وجود اهتمامات دولية واضحة تؤيد وتدعم تحقيق مصالحهم حتى في ظروف بعدهم عن الإدارة، ومحاولة توسيع الشركات المساهمة.

## 2- ميثاق السلوك المهني الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)

لقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ميثاقا يتضمن الدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة، وذلك ايمانا منه بضرورة ربط الأخلاق بالمحاسبة، وكان ذلك عام 1986، الذي يحتوي على ما يلي:

- 1- معايير السلوك المهني؛
- 2- قواعد السلوك
- 3- سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي، وهي:
  - أ- الالتزام الذاتي: من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني؛
  - ب- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عنها.

<sup>1</sup> محمد عبد الحليم عمر- الأخلاق الاسلامية والمحاسبة- ندوة "القيم الأخلاقية الاسلامية والاقتصاد" القاهرة 15-16 أفريل 2000، جامعة الأزهر، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الاسلامي، ص-17-19 (بالتصرف).

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص278 (بالتصرف).

ت- العقوبات: مثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

يبدو أن إصدار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لميثاق السلوك المهني المتضمن معايير السلوك المهني، قواعد السلوك وسبل تحقيق الالتزام بالدستور الأخلاقي، كان أمراً ضرورياً ومن الجهود الرامية لربط الأخلاق بمهنة المحاسبة، ولأننا نرى أن مهنة المحاسبة أو عمل المحاسب لا يخدم الشركة المتعاقد معها فقط بل يخدم العديد من الأطراف التي لها علاقة بالشركة، فإن الميثاق من خلال ما جاء فيه من أخلاق حسنة يساعد الإدارة في التحلي بالسلوك السوي عند إعداد البيانات وتقديمها للأطراف المعنية بالشركة، وعلى رأسهم أصحاب رأس المال، فلا بد من أن تسلك الإدارة السلوك الأخلاقي لتوفير معلومات مفيدة يتوافر فيها الصدق والعدالة والأمانة والنزاهة والعناية المهنية الواجبة من أجل الحفاظ على بنية عقد الوكالة المبرم بين الإدارة والمساهمين في الشركات المساهمة، وبالتالي زيادة ابرام هذا النوع من العقود الذي يسفر عنه زيادة ورفع عدد هذا النوع من الشركات، وحتى توسيع الشركات القائمة من هذا النوع، لأن توفر دستور أخلاقي وتحلي الإدارة به يعني خلق ثقة لدى المساهمين واطمئنانهم على أموالهم التي ضحوا بها من أجل وضع الشركة في موضع قوي ومنافس.

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

من أجل الاستفادة من مزايا التحلي بالقيم الأخلاقية الواردة في الشريعة الإسلامية وتحقيقاً لرغبات المسلمين المهتمين بالمحاسبة والمستثمرين لأموالهم في شركات أو مؤسسات مالية إسلامية، فقد أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية، والذي يعتبر محتواه إسلامي بحت مستندا لأحكام الشريعة الإسلامية في التعاملات المالية. حيث تعتبر المؤسسات المالية الإسلامية التي تقوم على القيم الأخلاقية مثل: الأمانة والصدق والوفاء والالتزام والقناعة والعدل والتمسك بالدين ونحو ذلك، السياج والسجية والضابط المعنوي للمعاملات ولن يقومون بها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حسين حسين شحاته، المحاسب والمراجع القانوني الإسلامي، التأهيل العلمي والإعداد المهني، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر المحاسبي الإسلامي، ص 6.

إن تحلي المحاسب بجملة الأخلاقيات الحسنة الواردة في ميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية والمصاغة وفقاً لمبادئ الشريعة الإسلامية ينتج عنه كضرورة حتمية توفيق ذلك المحاسب في عمله، لأن الإسلام دين شامل ولم يتحدد زمنه أو مكانه مطلقاً، ومن أجل توسيع نطاق العمل بالميثاق الصادر عن الهيئة فإنه لم يشترط الديانة الإسلامية فيمن يمارس مهنة المحاسبة، لكنه يوصي بعدم الإخلال بالواجبات المهنية وعدم اللجوء إلى الخداع والتضليل لتضييع حقوق مستخدمي خدمات مهنة المحاسبة، وذلك تحقيقاً لمبدأ السلوك المهني والمعايير المهنية. وإذا أراد المحاسب أو المدقق اتساع نطاق الاعتماد على الميثاق الصادر عن الهيئة، فإنه يجب عليه أخذ النقاط الآتية في الاعتبار:<sup>1</sup>

- حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية؛

- يجب مراعاة هذه القواعد بصفة مستمرة حتى تستجيب للمواقف والأزمات الجديدة. إن التزام المحاسب بما جاء في الميثاق يعني بث الطمأنينة في مستخدمي خدمات مهنة المحاسبة، وخاصة أولئك الذين يحكم بعدهم عن الشركة في الشركات المساهمة عن طريق إبرام عقود وكالة بين الإدارة والمالكين لرأس المال، حيث لا يستطيعون الاطلاع على المعلومات المتعلقة بها، كم لا يستطيعون التطلع على مستقبلها، ونعني هنا أصحاب رأس المال لأنهم أساس قيام الشركات واتساع نشاطها، وفي ظل انفصال الملكية عن الإدارة، فإن التزام هذه الأخيرة بميثاق مضمونه يكون مستنداً لأحكام الشريعة الإسلامية، يعني تحليها بالحفاظ على الأمانة الموكلة إليها وعدم استغلالها لفرصة بعد أصحاب رأس المال عن إدارة أموالهم في تحقيق مصالحها الخاصة، وهو ما يعني الصدق في ترجمة أعمال الشركة خلال السنة في صورة قوائم مالية صادقة، فبالرغم من المشاكل الواردة عن عقد الوكالة بين الإدارة والمساهمين إلا أن استشعار كافة أعضاء الإدارة بما فيها المحاسب لمراقبة الله عز وجل وحسابه الآخروي كما جاء في الميثاق يعتبر حلاً كفيلاً وأمناً مثل هذه المشاكل.

وكل هذا وسابقه، لم يرد فيه أي نص قانوني يحث على إلزام الشركات بإتباع ميثاق الهيئة، إلا أننا نرى في الاعتماد عليه من قبل الشركات وخاصة الشركات المساهمة

<sup>1</sup> طه أحمد حسن أرديني- التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق- دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين 85(29)، 2007، ص 159.

مزايا عديدة يمكن الاستفادة منها، لأنه عبارة عن قراءات تذكيرية لما جاء في الكتاب والسنة، كمرقبة الله عز وجل في السر والعلن، ناهيك عن الحث على الحفاظ على الأمانة والصدق والمشروعية والموثوقية عند إعداد وعرض معلومات لتتخذ القرار بغرض ترشيد قراراتهم.

ثالثاً: أخلاقيات المهنة ضمن مبادئ حوكمة الشركات (الدولية والمحلية) للقضاء على السلوك غير الأخلاقي للإدارة

لقد كانت حالات الهلع والإخفاق التي أصيبت بها العديد من الشركات في العالم، والتي كان سببها عدم تحلي المحاسبين والمدققين بأخلاقيات المهنة، حيث فضل بعضهم التواطؤ مع الإدارة في التستر عن الغش، في حين لم يبذل البعض الآخر العناية المهنية اللازمة لكشف الخداع والغش في التقارير المالية لهذه الشركات، مؤيداً لتحلي المحاسبين والمدققين بقواعد أخلاقيات المهنة. ليس ذلك فحسب بل كانت الأزمة المالية الأخيرة لسنة 2008، والتي زعزعت العالم لأكملة سبب في التنديد بتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة، وذلك في صورة مبادئ حوكمة الشركات، وقد فهم الجميع بأن التطبيق غير الكامل وغير السليم لمبادئ حوكمة الشركات دفع بالأزمة إلى حد التفاقم والانتشار.

وقد أصبحت حوكمة الشركات ضرورية التطبيق، وذلك نظراً لوعي الإدارة والمساهمين (في الشركات المساهمة) وكل من لهم مصلحة بالشركة بالمزايا والقيمة التي تقدمها، ناهيك عن الالتزام بمبادئها وأحكامها التي في صلب موضوعها تدعو إلى التحلي بالأخلاق، وذلك بغرض زيادة الوعي لدى الأطراف الفاعلة فيها للتحلي بأخلاقيات المهنة وتجنب تضليل مستخدمي خدمات المحاسبة وبالتالي مساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة. وفيما يلي بعض المنظمات والهيئات الدولية والمحلية الرائدة في مجال وضع مبادئ حوكمة الشركات، والتي تدعو في مجملها إلى بناء الشركات على أسس سليمة، من خلال إبراز مكانة أخلاقيات المهنة، وذلك كما يلي:

1- أخلاقيات المهنة ضمن مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي: وضعت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) مبادئها التي تم التطرق إليها سابقاً، لتقوية أخلاقيات الأعمال، وقد ركزت بذلك على الدور الذي يجب أن تلعبه مجالس الإدارة في الشركات في إرساء قواعد أخلاقية حسنة وسليمة عن طريق حفاظها على مصلحة المساهمين ومصلحة كافة الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بالشركة.

2- أخلاقيات المهنة ضمن اتفاقية مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) لمكافحة الرشوة<sup>1</sup>؛ لقد تطرق كل من جون سوليفان (المدير التنفيذي للمركز) وألكسندر شكولينكوف (مسؤول البرامج بالمركز) إلى التطرق إلى أخلاقيات الأعمال بأنها المكون الرئيسي لحوكمة الشركات، وأن النظام الأخلاقي السليم يشمل على القيم الجوهرية، والتي تتمثل في المسؤولية، الشفافية، الإنصاف والمحاسبة. وقد تناولنا عنصرا هاما تمثل في محاربة الرشوة بالشركات، حيث يتعين عليها وضع برنامج يصيغ السياسات والإجراءات المقرر استخدامها لمنع وقوع الرشوة في كافة أنشطتها تحت سياستها الفعالة.

3- أخلاقيات المهنة ضمن رابطة الكومنولث: حددت رابطة الكومنولث سنة 1999،

خمسة عشر مبدأ لحوكمة شركاتها، كما يلي:<sup>2</sup>

- القيادة، - تعيين مجلس الإدارة، - الاستراتيجية والقيم، - أداء الشركة، - الالتزام، - الاتصال، - المساءلة تجاه المساهمين، - العلاقات مع أصحاب المصلحة، توازن القوى، - الإجراءات الداخلية، - تقييم أداء المجلس، - تعيين وتنمية الإدارة، - التكنولوجيا، - إدارة المخاطر، - التقرير السنوي حول القدرة على الوفاء بالديون في المستقبل.

وفي الأخير يجدر الإشارة إلى أنه كل دولة تسعى إلى تطبيق أخلاقيات الأعمال في الشركات، سوف يكون ذلك بوضع ميثاقا خاصا بها، في إطار ما يسمى بحوكمة الشركات كما فعلت العديد من الدول، لكن تبقى دائما مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي هي المبادئ الرائدة في هذا المجال، لهذا ينبغي على الدول الراغبة في تطبيق الحوكمة، أن تستلهم النقاط الهامة منها مع الأخذ في الاعتبار القوانين السارية في كل دولة وبيئة العمل ونوعية ملكية الشركات ونوع هيكل ملكيتها والقواعد التي تحكمها.

CiPE, Governance, <sup>1</sup> John Sullivan and Alexander shkolinov, The Essential component of Corporate 12 January 2006.

,https://www.agora- Commonwealth Parliamentary Association (CPA) <sup>2</sup> 2015-12-28 تاريخ الإطلاع ، parl.org/pt/taxonomy/term/504

## المحور الثالث

### مجهودات لجنة المعايير المحاسبية الدولية للحد

#### من ممارسات الإدارة للمحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية مشكلة خطيرة تهدد حياة الشركات المساهمة عامة وأموال المساهمين خاصة، بسبب بعد هؤلاء عن رقابة المحاسبين الذين ينتهجون أساليبها المختلفة، لهذا برزت العديد من المجهودات الدولية للحد منها، ودعم مصداقية المعلومات الموجودة بالقوائم والتقارير المالية لهذه الشركات.

أولاً: مجهودات لجنة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي

اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي وذلك من خلال إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية والتي ما يتعلق منها بالإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى تضمين كل معيار محاسبي تم إصداره البيانات أو المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وذلك لأن اعتماد المحاسب على المعايير المحاسبية الدولية في مجال العرض والإفصاح من شأنه أن يحسن من جودة المعلومات المالية والمحاسبية وتدعيم الإفصاح المحاسبي<sup>1</sup>، ففي حالة احترام الإدارة لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية دور في القضاء على انتهازية الإدارة. إضافة لذلك فإنه في ظل انفصال الملكية عن الإدارة والذي كان من نتائجها الحتمية ظهور مشاكل عديدة تعرف بمشاكل نظرية الوكالة وتعتبر مشكلة تضارب المصالح من المشاكل المؤدية إلى سعي الإدارة إلى عدم الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بأموال المساهمين وبكل ما يتعلق بالشركة، وحتى القرارات المتخذة من طرف هذه الإدارة غير الآمنة لا تفصح عنها في الحالات التي ترى فيها أنها تؤثر على قرارات المساهمين، هذا ما يبرر الحاجة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية في إصدار معايير خاصة بالإفصاح المحاسبي وتحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية، وضرورة التزام الإدارة بتطبيق تلك المعايير بغية تقليص الفارق المعلوماتي بين أصحاب رأس المال والإدارة، لأن هذه الأخيرة تعتبر المسؤول الذي له القدرة على التلاعب بالعمليات المحاسبية والتأثير على نتائج أعمال الشركات.

<sup>1</sup> جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، ص12.

ثانياً: دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تستخدم الشركات مفهوم المحاسبة الإبداعية في وصف حالات إظهار أرقام الدخل والموجودات والالتزامات بالصورة غير الصادقة وغير الحقيقية، ويتم ذلك عن طريق استخدام المحاسبين الماهرين بالشركات، بطلب من الإدارة معرفتهم وإمامهم ودرائتهم الفائقة بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في سجلات الشركات بما يحقق تخفيض في الأرباح أو الزيادة فيها، وفقاً لما يخدم مصلحة الإدارة في إظهار ما تراه مناسباً للأطراف المستخدمة للمعلومات.

فعند النظر إلى المحاسبة الإبداعية من زاويتها الايجابية يمكن القول بأنها طريقة لإيجاد حلول لمشاكل محاسبية لم تكن واردة من قبل أو لم تتعرض لها الشركات من قبل، وذلك في إطار قانوني أي اعتماداً على ما تنص عليه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في إطار تطبيق معايير المحاسبة الدولية، أما عند النظر إلى المحاسبة الإبداعية من زاويتها السلبية فهي طريقة ينتهجها المحاسب الماهر المتمرس للتلاعب بالقيم المسجلة وذلك لتغليط وخداع الأطراف المستهدفة من وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

وبما أن المحاسب لا يخرج عن نطاق تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية، فإن العديد من الدراسات ترى بأن المرونة الزائدة في معايير المحاسبة الدولية هي المسبب الرئيسي لممارسة إدارة الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية، إذ تظهر تلك المرونة في تعدد البدائل المحاسبية المتاحة.

وهذا ما قد لا تتوافق فيه دراستنا مع الدراسات المؤيدة والمعارضة فيما يخص ربط المحاسبة الإبداعية بمعايير المحاسبة الدولية، حيث جاءت معايير المحاسبة الدولية بجودة عالية في ممارسة العمل المحاسبي، وهذه الجودة هي التي أجبرت العديد من الدول على اتباعها، ولم يكن اتباعها بموجب قوانين ملازمة لصدور المعايير، وإنما عقلائية مضمون تلك المعايير والدقة التي جاءت بها عند ممارسة أي عمل محاسبي، التزمت الدول باتباع أو وضع معايير محلية توافق بيئة العمل محلياً، لكنها مستندة إلى معايير المحاسبة الدولية، كما فعلت كل من مصر، العراق، والولايات المتحدة الأمريكية، حين وضعت معايير محاسبة محلية. لأن معايير المحاسبة الدولية هي المرشد الرئيسي لعمل المحاسب من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث والعمليات التي وقعت بالشركة خلال الفترة

المالية. وتعطي في هذا الإطار معايير المحاسبة الدولية مجالا للاختيار بين البدائل المحاسبية لكثير من العناصر الظاهرة بالقوائم المالية، ولم يكن الغرض من هذا الاختيار وضع أساليب خداع وتحايل وتغليط لمستخدمي خدمات المحاسبة، وإنما مساعدة الإدارة على اختيار الطريقة المحاسبية التي من شأنها أن تحل مشاكل محاسبية تعرضت لها الشركة في ظروف مفاجئة، أو تغيير سياسة محاسبية يتم من خلالها عرض أفضل للمعلومات يسهل فهمها من طرف المستخدمين للمعلومات، خاصة المساهمين الذين تتفاوت درجة فهمهم للقوائم المالية، فهناك مساهما حصيفا له دراية بكل ما يتعلق بالمحاسبة والتحليل المالي وغيرها، وهذا لا يعنيه التغيير في سياسة محاسبية معينة، وهناك مساهما عادي الذي لا يكون متمكنا من المحاسبة، وهذا ما يجب على إدارة الشركات الاهتمام به كأن تراعي ظروفه وقلة درايته، ولا نعني هنا أن الإدارة تقوم بإعداد قوائم مالية لأغراض هذا النوع من المساهمين، ولكن مراعاة هذه الفئة تعني مراعاة بقية الأطراف الأخرى المعنية بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة. والأرجح هنا أن تختار الإدارة الطريقة التي من شأنها أن توفر معلومات مفيدة وسهلة الفهم لمستخدميها، على اعتبار أنها تساعد بدرجة كبيرة في اتخاذ مختلف قراراتهم الاقتصادية.

وتبقى الأزمة الحقيقية المولدة لممارسة المحاسبة الإبداعية هي أزمة الإدارة غير الآمنة على أموال المساهمين، حيث تختار إدارة الشركات في إطار ما تتيحه معايير المحاسبة الدولية من بدائل محاسبية، البديل المحاسبي الذي يساعدها على التستر وإخفاء بعض المعلومات الهامة على المساهمين، وبما يحقق الأهداف الخاصة بها في ظل تعارض دالة الأهداف بين طرفي عقد الوكالة (الإدارة-المساهمين) وتضارب مصالح كل منهما، فسعي الإدارة إلى استخدام البديل المحاسبي (من سياسات محاسبية أو طرق أو أسلوب الإفصاح عن المعلومات) الذي يحقق أهدافها الخاصة (الحصول على مكافآت وحوافز وغيرها عند الوصول إلى ربح صافي محدد من طرف الملاك مسبقا، أو ترقية في المناصب، وغيرها) يعد خيانة للطرف الثاني من العقد-المساهم- الذي ليس بيده أي أرقام محاسبية ليتلاعب بها من أجل تحقيق أهدافه الخاصة (الحصول على أكبر حصة من الأرباح)، وتحقيق مصلحة الإدارة على حساب مصلحة الملاك ينبع من موقعها الهام بالشركة والذي يكسبها سلطة الاستحواذ على الأرقام المحاسبية والتأثير عليها وقت الحاجة لذلك، ناهيك عن سلطة الإدارة في التقديرات المحاسبية وقدرتها على رفع أو خفض قيمة التقدير

كتقدير العمر الإنتاجي للأصول التي يحسب على أساسها قسط الاستهلاك، وهنا قد تكون متحيزة لوضع تقديرات تحقق من وراثها المصلحة الذاتية، وهذا ما يؤثر على نوعية جودة المعلومات المعروضة والمفصح عنها بالشركة.

فكما يرى الدكتور عباس حميد يحي التميمي بأنه على وفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي يحاول بموجبه كل طرف من أطراف عقد الوكالة (إدارة-مساهم) تعظيم منافعه الخاصة، فإنه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للشركة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، بصرف النظر عما إذا كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف المساهمين، حتى لو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث والعمليات من ناحية تقديم المعلومات.<sup>1</sup>

فكل هذا وسابقه يؤكد أن ليست المرونة المتوفرة في معايير المحاسبة الدولية هي السبب الرئيسي في ممارسة المحاسبة الإبداعية، وإنما أزمة الإدارة غير الأمينة وعدم الالتزام بأخلاقيات مهنية عالية في الجودة.

ومما سبق يمكن القول أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما تتوفر عليه من بدائل محاسبية، يؤدي إلى تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التزام إدارة الشركات المساهمة بتطبيق الطرق والبدايل المحاسبية التي تحقق عرض أفضل للمعلومات وليس تحقيقاً وتوجيهاً لتحقيق أهدافها الخاصة.

<sup>1</sup> عباس حميد يحي التميمي، أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد لنيل شهادة الدكتوراه، فلسفة في المحاسبة، 2008، ص7.

## خلاصة

مما تم التطرق إليه في هذا البحث يمكن أن نخلص إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بمختلف الهيئات الدولية التي تطرقت إلى أخلاقيات المهنة وكذا لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والدور الذي يمكن أن تلعبه كلاهما فيما يخص العلاقة بين طرفي نظرية الوكالة في الشركات المساهمة وهما الطرف الأصيل- حملة الأسهم- ، والطرف الوكيل-إدارة الشركة- فيما يخص الضجوة المعلوماتية الحاصلة بين الطرفين، والتي تنتج عن انتهازية الطرف الوكيل في استغلال موقعه والاستحواذ على المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة، والتي يسعى من خلالها إلى تحقيق مصالحه الشخصية المتمثلة في حصوله على مكافآت وترقية في المناصب، ولا يكون ذلك سوى بتحقيقه لنتيجة إيجابية في نهاية السنة المالية، فامتلاك الطرف الوكيل للدفاتر المحاسبية يمكنه من تحقيق ذلك.

ومما سبق تبين أن الضجوة المعلوماتية تكون واقعة لا محالة بين المساهمين بحكم بعدهم عن التسيير، والمسيرين كطرفين رئيسيين من نظرية الوكالة بحكم قربهم من التسيير في إطار ما سموه الباحثون بنظرية الوكالة التي تنتج عن عقد الوكالة بين الطرفين المذكورين، وهذا ما يؤكد ضرورة إيجاد حلول لمثل هذه العقود حتى يتبين بدقة ويتحدد ما يجب على الوكيل فعله وما لا يجب عليه فعله، والتي منها إلزام المساهمين هؤلاء المسيرين بالتحلي بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة أثناء العملية المحاسبية وإعداد وعرض القوائم المالية لمستخدميها، وكذا إلزامهم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية حتى لو لم يكن تطبيقها جملة وإنما يجب على الإدارة السعي في تطبيقها لما لها من أهمية كبيرة، حيث تساعد المساهمين على توفير معلومات صادقة عن نتيجة الأداء بالشركة ومركزها المالي وجميع تدفقاتها النقدية، وكذا في الحصول والوصول إلى جميع المعلومات من خلال القوائم المالية.

فالإلتزام بما جاءت به الهيئات الدولية من دساتير تنص على الأخلاقيات يعني مساعدة المساهمين في اتخاذ قرارات رشيدة في ظل ما أتاحته الإدارة النزيهة في العمل في هذه الحالة من معلومات صادقة، وهذا من شأنه المحافظة على علاقة المساهمين بإدارة شركاتهم من حيث درجة الثقة في أنها تقوم بأعمال لصالحهم، وبالتالي تنخفض حدة مشكلة الضجوة المعلوماتية الواقعة بينهما.

## المراجع

### أولاً: العربية

- 1- خاسف جمال الدين، مداخلة فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس - سطيف - الجزائر.
- 2- مروان محمد أبو فضة، عقد الوكالة وتطبيقاته في المصارف الاسلامية، مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، برنامج العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، الضفة الغربية، فلسطين.
- 3- طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2010 .
- 4- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري-دراسة مقارنة-، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 5- مصطفى حسن بسيوني السعدني، مدى ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات- الإمارات العربية المتحدة 4 و5 ديسمبر 2007.
- 6- محمد طارق يوسف، الافصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل مؤتمر: متطلبات الحوكمة وأسواق المال العربية، شرم الشيخ 2007
- 7- عماد الأغا- المحاسبة الإبداعية- المجلة الإلكترونية، مال وأعمال، العدد الثاني 2012.
- 8- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ-التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 9- أمينة قداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، المجلة الجامعة، العدد 16، المجلد الأول، فبراير 2014.
- 10- سيد عبد الرحمان بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية- مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
- 11- طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في إعداد التقارير المالية، المرجع نفسه.
- 12- علي بن هادية وآخرون ، القاموس الجديد للطلاب- معجم عربي مدرسي ألفائي، الجزائر، 1991.

- 13- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته - قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، كلية التجارة - الدار الجامعية، جامعة الاسكندرية، 2009.
- 14- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، نوفمبر 2007، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 15- محمد عبد الرحيم عمر - الأخلاق الاسلامية والمحاسبة - ندوة "القيم الأخلاقية الاسلامية والاقتصاد" القاهرة 15-16 أفريل 2000، جامعة الأزهر، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الاسلامي.
- 16- حسين حسين شحاته، المحاسب والمراجع القانوني الإسلامي، التأهيل العلمي والإعداد المهني، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر المحاسبي الإسلامي.
- 17- طه أحمد حسن أرديني - التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين 85(29)، 2007.
- 18- جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالافصاح كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
- 19- <sup>1</sup> عباس حميد يحي التميمي، أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد لنيل شهادة الدكتوراه، فلسفة في المحاسبة، 2008.

## ثانياً: الأجنبية

- 20- Michael C. Jensen and William H. Meckling «Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency costs and ownership structur », Journal of Financial Economics, October, 1976, version N=4, p 05, Available at <http://www.sFu.ca> 03-06-2015.

<sup>1</sup> الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية: أبو نصر إسماعيل بن حماد الجوهري الفارابي، تحقيق: أحمد عبد الغفور عطار، الناشر: دار العلم للملايين - بيروت، ط4، 1407 هـ - 1987 م/837.

- 21- Michael C. Jensen and Clifford W. Smith Jr « Stock holder, Manager, And Creditor Interests : Applications of Agency Theory » 1985, Available at <http://papers.ssm.com> 04-06-2015 .
- 22- Breton G, and Taffler, Creative accounting and investment Analyst Reponse, institute of chartered Accountants in England and Wales, 14 November 2005
- 23- Nacer Kamel, A note on the use of creative Accounting, British Accounting Review 24, 1992.
- 24- Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, Creative Cash Flow Reporting, Uncovering Sustainable Financial Performance, 2005.
- 25- Oriol Amat, Creative accounting : Nature incidence and Ethical ISSUE, Journal of Economic literature classification, :41, 2004, p05 (working paper Economics)
- 26- Vivek Agarwal, Relation between creative Accounting and Corporate Governance, A dissertation presented in part consideration for the Degree of MA Finance and Investment university of Nottingham, 2008.
- 27- Gibson William and Pope Kenneth : The Ethics of Counseling: A National Survey of Certified Counselors ; journal of counseling and Development (n°71) America, 1993.
- 28- John Sullivan and Alexander Shkolinkov, The Essential component of Corporate Governance, CiPE, 12 January 2006.
- 29- Commonwealth Parliamentary Association (CPA) , <https://www.agora-parl.org/pt/taxonomy/term/5042015-12-28> تاريخ الإطلاع