

الفصل السابع

دور مبدأ الشفافية والإفصاح لحوكمة الشركات في الحد من الأساليب الإبداعية

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

اكتشفت منشآت الأعمال في بداية الثمانينات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله؛ من هنا تولد فكر جديد قائم على أنك عندما لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبندعها لذلك عمل المحاسبون على استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المحاسبية الواردة ضمن سجلات منشآت الأعمال والتلاعب بها بالالتفاف حول القواعد والقوانين المحاسبية بقصد تجميل البيانات المالية لتحقيق أهداف محددة، فالمحاسب عنده خبرة يستطيع من خلالها أن يدمج الأرقام لتعطي الانطباعات التي يرغب فيها مستخدموها^(١)، وقد أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي محل اهتمام كبير جداً من قبل الباحثين المهتمين بميادين المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمدققين لا سيما بعد الانهيارات الحاصلة في بعض المنشآت التجارية الكبرى في الولايات المتحدة نتيجة للأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار هذه المنشآت التجارية التي كانت رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بها خاصة بالبيانات المتعلقة بالتدفقات النقدية والتلاعب المقصود بالحسابات، لذلك أخذ الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية يتزايد في السنوات الأخيرة.

يكتسي موضوع المحاسبة الإبداعية أهمية بالغة في الوقت الراهن بسبب زيادة الأعمال التجارية الدولية والانفتاح في الأسواق العالمية الذي خلقت منافسة شرسة بين المنشآت، فضلاً عن الضغط الشديد لإنتاج الأرباح في

(١) حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في المنشآت تجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، ٢٠١١م، ص ٩.

الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح وبرز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المحاسب أو الإداري إيجادها. إن تفجر القضايا المالية الثلاث على المستوى الدولي، إنرون وورلد آوم وزيرو آس، زاد من اهتمام الباحثين وأن له التأثير الكبير على مهنة المحاسبة والتدقيق ومثل سقوط هذه المنشآت الكبرى تعزيزاً لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لتعقيد الحسابات المالية فإن المحاسبة الإبداعية قدمت تحدياً هائلاً لمهنة المحاسبة والتي من الصعوبة أن يتم تطبيقها واكتشافها لكشف أداء منشآت الأعمال وتقييمها تقييماً عادلاً اعتبرت القوائم المالية المعدة من خلال نظام محاسبي شفاف واحدة من أهم الوسائل المستخدمة لعرض البيانات المالية للمستخدمين من مستثمرين أو دائنين أو غيرهم من الفئات الأخرى، لذلك مارست المحاسبة الإبداعية دوراً رئيساً من خلال تلاعب الإدارات برقم الأرباح وساعدت المحاسبة الإبداعية الإدارات إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به عن طريق أساليب إدارة الأرباح وتمهيد الدخل وأساليب المحاسبة الإبداعية مما جعلها تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل.

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

- ١- مفهوم الإبداع: (بشكل عام) يعرف الإبداع لغوياً إنشاء الشيء أو بدعه، أو الإيجاد أو التكوين أو الابتكار.
- ٢- مفهوم الإبداع التنظيمي: هو الإتيان بشيء جديد ومفيد، قد تكون فكرة أو خدمة أو سلعة أو عملية أو نشاط يتم داخل المؤسسة (المنظمة)، من خلال التصرف المميز الذي يمارسه الفرد كتبني التغيير وتشجيع الابتكار واستخدام طرق أو أساليب حديثة في مجال العمل والرغبة في التجريب والمناظرة وعدم الانصياع للأوامر التي تحد من تفكيره وقدرة التكيف والمرونة والمساهمة في حل المشاكل وكثرة الاتصالات^(١).

(١) عجلة محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار، دراسة ميدانية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير مناقشة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ٢٠٠٩، ص (١٧٨).

ولقد عرف J.A.schumpeter الإبداع على أنه النتيجة الناجمة عن إنشاء طريقة أو أسلوب جديد في الإنتاج، وكذلك التغيير في جميع مكونات المنتج أو كيفية تصميمه، وحددت خمسة أشكال للإبداع وهي:^(١)

أ. إنتاج منتج جديد.

ب. إدخال طريقة جديدة في الإنتاج أو التسويق أو المحاسبة.

ج. استعمال مصدر جديد للمواد الأولية.

د. فتح واقتحام أسواق جديدة.

هـ. إيجاد تنظيم جديد للصناعة.

يجب الإشارة أن هناك إبداع مادي ويقصد به الإبداع التقني أو التكنولوجي ويتعلق أساسا بالإنتاج أو تطوير منتجات أو أساليب فنية للإنتاج، وإبداع غير مادي (معنوي) ويقصد به الإبداع التنظيمي والإداري ويتعلق بتغيير إجراءات وأساليب التسيير والإدارة، وهذا كله يرمي إلى تحقيق ميزة تنافسية في المؤسسة والمنظمة.

٣- مفهوم الإبداع المحاسبي:

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

فأعتبر العديد من المهنيين والممارسين والمحللين الماليين أن السوق و المستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى.

(١) بن نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢، ص ٢.

وعليه ومما تقدم نحاول أن نقدم جملة من التعاريف لمفهوم الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية.

التعريف الأول: يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستخدمين من حسن استخدامها ويجعل المستخدمين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضيف على زيادة قيمة هذه المعلومات.^(١)

التعريف الثاني: يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور.^(٢)

التعريف الثالث: ويقصد بالمحاسبة الخلاقة (كما يعرفها العديد من المحللين والاقتصاديين) وهي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.^(٣)

التعريف الرابع: تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.^(٤)

التعريف الخامس: يعرف الإبداع المحاسبي على أنه استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوقة يمكن

(١) محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، ٢٠٠٥.

(٢) عجيبة محمد، مرجع سبق ذكرهن ص (١٨٢).

(٣) لؤي بديع بطاينة، الإبداعية (Créative Accounting) في القوائم المالية، 16 Sun، مايو ٢٠١٠. <http://www.main.omandaily.om>

(٤) عجيبة محمد، مرجع سبق ذكره، ص (١٨٥).

استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.^(١)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين: الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستخدميها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية. أما الثانية فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

ويربط الكثير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتتها فترة الثمانينات من القرن الماضي، فنتج هنالك ضغط كبير على المحاسبين والماليين والمدققين لتضخيم الأرباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل.

ومنه يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

وانطلاقاً مما سبق يرى الباحث أن الإبداع المحاسبي هو القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون أفكاراً أو حلولاً أو منتجات أو خدمات أو طرق أو أساليب عمل مفيدة من خلال استخدام المحاسب لمهاراته وخبرته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول محاسبية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي المنطقي الهادف.

- مجالات الإبداع المحاسبي:

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعاً إدارياً، جذرياً، مخططاً، جوهرياً، تنظيمياً، فردياً، جماعياً، داخلياً أو خارجياً، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية:^(٢)

(١) محمود رمضان، مرجع سبق ذكره.

(٢) محمود رمضان مرجع السابقة.

- أ. نظام المعلومات المحاسبي.
- ب. المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة.
- ج. القياس المحاسبي (التقييم).
- د. أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية.
- هـ. طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة.
- و. أساليب إعداد وعرض التقارير.
- ز. أساليب التحليل المالي.
- ح. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.
- ٥- خطوات الإبداع المحاسبي والمالي:

تمر عملية الإبداع المحاسبي والمالي عبر مراحل أو خطوات نوجزها فيما يلي: ^(١)

- أ. استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق.
- ب. تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها.
- ج. البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب.
- د. اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها.
- هـ. صياغة النتائج وإيصالها.
- ٦- عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي:

من أهم العوامل المساعدة على تحقيق الإبداع في المجال المحاسبي ما يلي: ^(٢)

(١) محمود رمضان مرجع السابقة.

(٢) عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص (١٨٦-١٨٧)

- أ. عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية: وتتضمن نسبة توليد كمية من الأفكار (الطلاقة الفكرية)، وإكمال الأفكار وإعطاء التماثل أو التناقض (الطلاقة الترابطية أو التكاملية).
- ب. عوامل المرونة: أي المرونة في تفكير الأفراد بكل عفوية وتلقائية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة.
- ج. عوامل التوسيع: حيث تقيس قدرات الفرد على التوسع في الموضوع وبنائه.
- د. عوامل الكم والكيف: أي قدرة الفرد على إنتاج عدد من الأفكار الجيدة ذات النوعية أو ما يعرف بالعصف الذهني.
- هـ. عوامل التفكير الجماعي والفردى: استعمال الطريقتين معا لتحقيق الإبداع.
- و. عوامل التمييز (الإدراك) والذاكرة: المحاسب المبدع هو ذلك الذي يتمتع بالقدرة على اكتشاف وإدراك و تمييز المعلومات وأشكالها المختلفة وكذلك القدرة على تثبيت المعلومات وحفظها.
- بالإضافة إلى العوامل المركزة على الجوانب الفكرية هناك عوامل أخرى معززة للإبداع المحاسبي من الناحية العملية والتنظيمية نوجزها فيما يلي:^(١)
- أ. صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير، كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الإهلاك أو التدهور....الخ.
- ب. الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب و التكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي.
- ج. زيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة أو المنظمة.

(١) د. بونو، الإبداع موقعه ودوره في المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية ، البصرة، العراق، ٢٠١٠.
<http://mtechnib.alafdal.net>

د. التشجيع على حضور الندوات و الجلسات العلمية للإطلاع على الجديد في المجال المحاسبي، بالإضافة إلى الزيارات الميدانية للإطلاع على ما هو جديد قصد تطوير الأفكار.

هـ. منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع.

و. التعامل مع جميع الأفكار ولاسيما الجذرية منها.

ز. قبول التغيير والتحسين المستمر (Keisen) وتشجيعه.

وإلى جانب كل العوامل التي ذكرناها والتي تساعد على تحقيق الإبداع وتطويره هناك من الباحثين من يقسم هذه العوامل إلى ثلاثة أصناف:

أ/ عوامل تتعلق بالفرد بحد ذاته: وهي

١. التعود على التفكير.
٢. النقد الذاتي.
٣. تنمية الشخص لمهارات الاستفسار والملاحظة والتحليل التي يمتلكها.
٤. ترك المجال للغير لاختبار ما تم التوصل إليه من نتائج.
٥. تغيير الإطار أو الزاوية التي يرى من خلالها الأمور إذا تطلب الأمر ذلك.

ب/ عوامل تتعلق بالمؤسسة (المنظمة):

١. تحسين المناخ العام بالمؤسسة وجعله أكثر انفتاح وتبادل للأفكار والخبرات وتقبلاً للآخر.
٢. تشجيع الإبداع ودعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراساتها بشكل جدي.
٣. تشجيع المحاسب على السؤال.
٤. ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي.
٥. وضع هيكل تنظيمي يشجع على حرية التفكير وديمقراطية العمل وروح التعاون والمشاركة والنقد البناء وتشجيع التفكير الإستراتيجي.

٦. الاعتراف بالفروقات الفردية.
٧. التخلص من الإجراءات الروتينية المعقدة التي تحول دون انطلاق الأفكار والإبداع.
٨. وضع الكفاءات المناسبة في المهمات المناسبة.
٩. بث الثقة بالنفس بين العاملين، على أن كل إنسان قادر على تقديم أفكار مبدعة.
١٠. تشجيع استخدام الأساليب العلمية والعملية التي تساهم في إثارة الفكرة.

١١. ابتكار أساليب جديدة للتحفيز.

ج/ عوامل تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية (المحيط):

١. الأسرة.
٢. التعليم.
٣. وسائل الإعلام.
٤. العادات والتقاليد.
- ٧- مقومات ومعوقات الإبداع المحاسبي: الإبداع كفاءة واستعداد يكتسبه الإنسان من خلال تركيز منظم لقدراته الذهنية وخياله وتجاربه ومعلوماته، وهو ميزة من ميزات التفوق في ميادين الحياة، وأصبح الإبداع المادة الأساسية في عمليات التغيير والتطوير، فله مقوماته ومعوقاته نقف عند بعضها فيما يلي:

أ/ مقومات الإبداع: تتمثل مقومات الإبداع فيما يلي:

١. ميول الأشخاص المبدعون إلى الفضول والبحث وعدم الرضا عن الوضع الراهن.
٢. التفاني في العمل والقدرة على تقديم الأفكار.
٣. التلقائية والمرونة بتبادل الرأي والمشاركة والنقد الذاتي.
٤. التحرر من النزعات التقليدية والتصورات الشائعة والابتعاد عن المألوف في التفكير والتعبير.

٥. وضوح الرؤيا والقدرة على تفهم المشاكل.
- أما بخصوص مقومات الإبداع المالي والمحاسبي نلخصها فيما يلي:
١. العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلقة.
٢. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
٣. قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
٤. تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
٥. اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
٦. الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات.
- ب/ معوقات الإبداع المحاسبي: يعترض الإبداع المحاسبي جملة من المعوقات نوجزها فيما يلي^(١):

١. مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير.
٢. الالتزام الحرفي بالنصوص والقوانين والتعليمات والإجراءات.
٣. سوء المناخ التنظيمي، سوء انسياب المعومات.
٤. عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب.
٥. ضعف التشجيع والتحفيز.
٦. انعدام روح الفريق.

أشكال المحاسبة الإبداعية:

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعاً للتسلسل الزمني لها ابتداء من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميعية يعتبر مصطلح إدارة الأرباح هو المفضل والأكثر استخداماً في معظم الأدبيات المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية، ولكن في أوروبا يستخدم مصطلح " المحاسبة الإبداعية".

(١) شريف أحمد، عمورة جمال، (٢٠١١م)، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البليدة، ص ٥٥.

تبعاً لدراسة الباحث والمنظور للظاهرة قيد الدراسة، يمكن عرض أشكال التلاعب في الحسابات^(١):

١. المحاسبة النفعية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

٢. إدارة الأرباح: التلاعب في الدخل بهدف الوصول هدف محدد مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي.

٣. تمهيد صورة الدخل وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.

٤. التلاعب بالتقارير المالية: إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو عمل مخالف للقانون.

٥. المحاسبة الإبداعية: استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات

وجد الباحث إن مفهوم المحاسبة الإبداعية مفهوم قديم مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لعدة تطورات تبعاً لتسلسل زمني محدد.

دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه يدفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها

(١) شريفي أحمد، عمورة جمال، مرجع سابق، ص ٥٥.

المعايير المحاسبية ساهم في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية، الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي واختلاف التوقيت للتعاملات المالية واختلاف تصنيف القوائم المالية، جميعها عوامل دفعت المديرين إلى ابتداع الأساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية، وذلك إما لحفظ ماء وجه الإدارة أو تبرير المكافآت الإدارية الغير مستحقة التي تفرضها الإدارة وغيرها من الأسباب.

كما يعد تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة سبب رئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، حيث أن مصلحة المديرين تقوم على تقليل الضرائب وزيادة مكافأة المديرين، بينما حملة الأسهم تكمن مصلحتهم في تعظيم العائد على الاستثمار، وتكمن مصلحة الموظفين في زيادة التعويضات الإدارية، أما المسؤولين من خارج منشأة الأعمال يرغبون في تحصيل ضرائب أكثر أو تحصيل نقدوهم؛ لذلك فإن تعدد المصالح وتعارضها تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية.

تتجسد دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية^(١):

١. التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.
٢. تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات.
٣. الوفاء بالمتطلبات اللازمة: للمحافظة على الحصة السوقية ومواجهة المتطلبات التنافسية عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق ذلك.
٤. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: عندما تعاني منشآت الأعمال من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها

(١) ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، ٢٠٠٩م، ص ١٢٣.

التشغيلية والاستثمارية تلجأ لإعادة التمويل من خلال المؤسسات المالية بتقديم تقارير مالية تحقق شروط التمويل المفروضة من قبل المؤسسات المالية.

وقد لخص الدوافع وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كما يلي^(١):

١. التأثير الإيجابي على سمعة منشأة الأعمال.
٢. التأثير على سعر السهم للمنشأة في الأسواق المالية.
٣. زيادة الاقتراض من البنوك.
٤. التلاعب الضريبي.
٥. تحسين الأداء المالي.
٦. لغايات التصنيف المهني.

دور حوكمة الشركات في الحد من الأساليب الإبداعية:

أدى انهيار وتعرض منشآت كبيرة على مستوى العالم لمشاكل تتعلق بالقوائم المالية والممارسات المحاسبية، وما رافق ذلك من تعرض سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة إلى المساءلة في ضوء الدور الذي لعبته مكاتب ومنشآت مراجعة عالمية إلى إحداث فجوة ثقة بالمعلومات المحاسبية ومصداقيتها في معظم أسواق المال العالمية، وتسجيل بعض المنشآت لخسائر كبيرة خلال السنوات الأخيرة، لذا دعت الضرورة لتطوير المعالجات والمفاهيم المحاسبية من خلال الممارسات المحاسبية كاستجابة للمتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولقد تطلب ذلك ضرورة زيادة فعالية آلية الإفصاح والشفافية، بحيث تشمل القوائم المالية، وملحقاتها على كافة المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدمي هذه القوائم من الاعتقاد بأنها تمثل بعدالة المركز المالي، ونتائج الأعمال للمنشأة، كما تجعل مستخدميها يثق بأنها تتضمن معلومات تساعد في تقييم أداء المنشأة التي يرغب في اتخاذ قرار استثماري في شأنها.

(١) محمد إبراهيم، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال، مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية العدد الأول والثاني، يناير ٢٠٠٦م، ص ٤٣.

ومع توالي الانهيارات والأزمات المالية محليا ، إقليميا وعالميا سارعت المنظمات الدولية المتخصصة في البحث عن آليات لمعالجة هذه الاختلالات ومن ثم حماية حقوق جميع الأطراف والمصالح دون استثناء وكان من بين هذه الآليات فعالية وشمولية استحداث معايير المحاسبة الدولية مع بداية السبعينات ، ثم ظهور مفهوم حوكمة الشركات لاحقا حيث أصبحت مؤشرين مهمين لدى قياس مناسبة الأسواق للاستثمار وصحة البيئة الاقتصادية العالمية.^(١)

مفهوم المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية تشير إلى كيفية تلاعب إدارة الشركة بالأرباح من خلال إعداد الحسابات وتجهيزها بطريقة تحقق تحسين قيمة أرباحها ، ورفع قيمة المنشأة في سوق المال ، ويلاحظ أن هذا التلاعب يكون مسموحاً به ولا يجد اعتراض عليه ، لأنه يتم في نطاق المبادئ والقواعد المحاسبية التي تتمتع بالحرية النسبية في الاختيار من بينها لذلك يعتبر هذا شرعاً^(٢).

مجالات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية حسب التالي^(٣):

١. نظام المعلومات المحاسبي.
٢. القياس المحاسبي.
٣. طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة
٤. الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية.
٥. أساليب التحليل المالي.
٦. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

(١) أمين السيد لطفي ، المراجعة وحوكمة الشركات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، (٢٠١٠)
(٢) محمد شحاتة خطاب وياسر أحمد السيد، إطار مقترح لنفيع دور حوكمة الشركات في تحجيم استخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية، دورية الإدارة العامة، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني، ٢٠١٢م.

(٣) منيرة الشمشير، وفاطمة العريفان، (٢٠٠٨) المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، إدارة المخالفات المالية، ديوان الحاسبة، مسابقة البحوث التاسعة ، ص ١٨.

الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية:

عند تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية نجد أن هناك مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من عناصر القوائم المالية؛ والقرار في اختيار أحدها يعود على عاتق الإدارة التي تختار بدورها البديل المحاسبي الأكثر مساعدة لها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة مما يؤثر على شفافية ونوعية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضاً منها أو جميعها ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة^(١):

- أ. اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة.
- ب. على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به.
- ت. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.
- ث. القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.
- ج. إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.
- ح. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.

(١) محمد مطر، لاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، ط٢، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع،

٢٠٠٦، ص ١١٣

خ. القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.

وقد قسم التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين:
الأول: تلاعب محاسبي:

من طرقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.
الثاني: تلاعب غير محاسبي:

مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول وإعادة استئجارها إذ أن عائدات البيع يمكن أن تنخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

حوكمة المنظمات المهنية للحد من أساليب التلاعب:

تناول Amat Gowthorpe الملامح الأساسية للتنظيمات المحاسبية الحالية بهدف تفسير القوائم المالية، ومناقشة الطرق التي قد تؤدي إلى إحداث تشويه القوائم المالية، والتعرف على نوايا القائمين على تلك التنظيمات المحاسبية، من خلال دراسة حالتين من حالات التلاعب هما:
الحالة الأولى: وتتعلق بقضية الضغط على جهات الإصدارات المحاسبية الجوهريّة في الولايات المتحدة الأمريكية .

الحالة الثانية: وتتعلق بفحص بعض الأدلة الحديثة من واقع التلاعب في القوائم المالية للشركات باسبانيا والتي حدثت على مستوى الوحدة^(١).

إدارة الأرباح:

أولاً: جودة الأرباح:

يختلف مفهوم جودة الأرباح باختلاف الجهة المستخدمة للتقارير المالية، فالمقرضون والدائنون يهتمهم أن تكون الأرباح قادرة على توليد النقد، أما

(١) محمد شحاتة خطاب وياسر احمد السيد (٢٠١٢) ، مراجع سابقة.

المشرعون وواضع والمعايير والمدققين فيرون أن الأرباح تتمتع بجودة عالية إذا ما تم الإفصاح عنها بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وهناك من ويرى أن صافي الدخل المرتفع لا يعني بالضرورة تدفقاً نقدياً مرتفعاً، إلا أنه كلما ارتفع التدفق النقدي التشغيلي للمنشأة ارتفعت نوعية أرباح المؤسسة وجودتها^(١).

ويمكن أن نقول في ذلك أن مفهوم جودة الأرباح لا يكاد يخلو من عنصرين أساسيين في تعريفه وهما (قدرة الأرباح على توليد النقد، وقدرتها على الاستمرارية). والتقارير المالية ما هي إلا عبارة عن ملخصات إحصائية مهمة لإنجازات المؤسسة، وعادة ما يتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء، ويتوقف عليها إبرام الاتفاقيات بين الشركة والأطراف الأخرى مثل المستثمرين، والمقرضين. (ولضمان سلامة ما تحويه هذه التقارير) من بيانات مالية ذات جودة عالية ف إنه يجب التأكد من خلوها من بعض الأساليب التي تؤثر في جودة الأرباح ومن هذه الأساليب ما يعرف بإدارة الأرباح.

ثانياً: إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق عدد من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات الربحية التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك.

كذلك تعرف إدارة الأرباح بأنها عبارة عن صناعة القرار الإداري والقانوني المقبول، واستخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكله العمليات لأجل تعديل التقارير المالية، إما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للمؤسسة أو للتأثير على التعاقدات التي يتم بناؤها على الأرقام المحاسبية^(٢).

(١) محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ١١٣.

(2) J. Mwahlen., "A Review Of The Earning Management Literature And Its Implications Standard Setting", Accounting Horizons, (December) (1999),P365.

١. دوافع استخدام إدارة الأرباح: إن الهدف الأساسي من التقارير المالية هو توصيل المعلومات المالية بصورة فعالة للأطراف المختلفة في الوقت المناسب وبأسلوب مقنع، ومن هنا يمكن أن تحدث عملية إدارة الأرباح عندما تتوافر الدوافع لدى المديرين لتضليل مستخدمي البيانات المالية عن طريق استخدام مساحة الحرية الممنوحة لهم والمبررة من قبل المعايير المحاسبية في إعداد هذه التقارير، ويندرج تحت هذه الدوافع ركيزتان أساسيتان تقوم عليها عملية إدارة الأرباح وهما^(١):

أ. إظهار أرباح السنة الحالية برقم مرتفع على حساب السنوات الماضية والمستقبلية.

ب. إظهار أرباح السنة الحالية برقم منخفض لحساب السنوات الماضية والمستقبلية.

ويعزى ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح لعدة دوافع قد تكون دوافع خارجية أو دوافع داخلية ومن هذه الأسباب ما يلي^(٢):

أ. الدوافع الخارجية: وتتمثل في:

١. مواجهة تنبؤات المحللين الماليين حول الشركة التي تحاول تقييم أداء المؤسسة.

٢. تحسين صورة الأداء أمام جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مثل (المقرضين، والمستثمرين، وأصحاب المصالح الأخرى).

٣. مساعدة المؤسسة للمنافسة في السوق وحجز مساحة سوقية أكبر، كون التقارير المالية تصف الحالة المالية وما يدور في المؤسسة، وقدرتها على الاستمرارية؛

٤. التهرب الضريبي وتخفيض التكاليف السياسية.

ب. الدوافع الداخلية: ونوجزها في النقاط التالية:

١. حوافز ومكافأة الإدارة التي يتم تقييمها بشكل أساسي على ضوء البيانات المالية، فمثلاً قد يحصل المديرون على مكافأة

(١) علي عبد الجابر الحاج إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحكومية المؤسسية وجودة التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في لقطاعين المصرفي والصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٠، ص ٣٩.

(٢) المرجع نفسه، ص ٤٠.

إضافية إذا ما كان هناك نمو في صافي الدخل وهو ما يعرف
بفرضية خطة المكافأة.

٢. استباق قرارات إستراتيجية محتملة للمنشأة كعمليات دخول شريك
إستراتيجي، أو الاندماج.

٣. التحكم بنتائج الموازنات التقديرية الماضية وإعداد الموازنات
التقديرية المستقبلية واللتي يتم إعدادهما بناءً على البيانات المالية
الحالية.

٢. طرق وسائل ممارسة المؤسسة لإدارة الأرباح:

تتمثل وسائل المؤسسة في^(١):

أ. إدارة المبيعات: تعمل الإدارة على زيادة المبيعات بشكل غير اعتيادي
وذلك عن طريق إعطاء خصومات عالية وتسهيلات كبيرة في الدفع
عند نهاية السنة الحالية، علماً أن هذه المبيعات تمت في واقعها للسنة
التالية، وبالتالي تكون المؤسسة قد عجلت الاعتراف في الإيرادات
لتظهر في السنة الحالية بدلاً من السنة التالية.

ب. إدارة المصروفات الاختيارية: تعمل المؤسسة على تخفيض أو رفع
بعض المصاريف القابلة للتحكم - مثل مصاريف الإعلان، والبحث
والتطوير - بشكل غير اعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم
تحميلها على السنة التالية حيث تظهر السنة الحالية بمصاريف أقل
والسنة التالية بمصاريف أعلى بشكل غير اعتيادي.

ج. إدارة الإنتاج: تعمل المؤسسة بالتحكم بكلفة إنتاج الوحدة زيادة أو
نقصانها إما عن طريق تخفيض أو رفع كمية الإنتاج بشكل غير
اعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم الاعتراف ببعض المصاريف
وتحميلها على السنة التالية، وإما عن طريق التغيير في طرق حساب
كلفة المخزون، أو غيرها من الطرق التي تؤثر في الربح التشغيلي،
ولا بد من الإشارة هنا إلى أنه قد يحدث خلط في بعض الأدبيات

(١) المرجع نفسه، ص ٤١.

المحاسبية في فهم مدى ممارسة الشركة لإدارة الإرباح وذلك فيما يتعلق في الربح التشغيلي كون التلاعب في الأرباح عن طريق القرارات التشغيلية يعتبر مقبولاً أخلاقياً.

ركائز الحوكمة وتأثيرها على إدارة الربح:

تتمثل ركائز الحوكمة المعتمدة على المعرفة المحاسبية على كل من الرقابة والإفصاح المحاسبي وإدارة المخاطر ويتناول الباحث تحليل ودراسة كل ركيزة وأثرها على إدارة الربح على حدة:

(١) تأثير الرقابة على إدارة الربح:

أ/ دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الربح:
أن من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو زيادة الثقة في التقارير المالية بما يخدم جميع الأطراف المهتمة باقتصاديات المصرف وذلك ما يتضمن من إجراءات وعمليات ووسائل وسياسات أصبح يشكل حجر الأساس في نجاح المنظمات باعتباره نظام متكامل الأجزاء والبنيان وشامل لجميع أوجه النشاط في المصرف من أمور مالية وتشغيلية وإدارية أي يحقق الرقابة الاقتصادية على أنشطة وعمليات المصرف^(١).

ولقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة توفر خمسة مكونات مترابطة للرقابة الداخلية كي تستطيع تحقيق أهدافها تشمل ما يلي^(٢):

١. بيئة الرقابة
٢. تقييم المخاطر
٣. الاتصالات والمعلومات
٤. أنشطة الرقابة.
٥. المراقبة.

(١) علي حاج بكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد ٣٠، ٢٠٠٥م، ص ١٠٣.

(٢) أحمد علي إبراهيم، إستراتيجية المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ١٩٩٧م، ص ١٨.

ونتيجة الأهمية المتزايد لدور أنظمة الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال ومنها المصارف في تحقيق أهداف جميع الأطراف المتهمه بالمصارف فقد دعت الكثير من المنظمات المهنية والأكاديمية المختصة بالأمور المحاسبية للإفصاح عن فعالية نظام الرقابة في منظماتهم والإفصاح عن النقص الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية ومناطق الضعف الهامة نسبيا في تصميم النظام أو تطبيقه^(١). ويرى الباحث أن إفصاح الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية سوف يشجع الإدارة على التزام بتصميم نظام رقابة داخلية وتوفير جميع المقومات التي من شأنها أن تعمل على أن يحقق نظام الرقابة الداخلية الأهداف المنشودة له.

٢) دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الربح:

تهدف إدارة المراجعة الداخلية إلى تحسين أداء المنظمات وتفعيل مفهوم المساءلة وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف المهتمة باقتصاديات المصرف، ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية في البيئة المصرفية بما يوفر الضمان الكافي لزيادة فعاليتها كنشاط مضيف للقيمة حيث يتم النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية في المصرف والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير وتنتهي بالمتابعة، ثم إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف المهام المضيف للقيمة بما يكفل ليس فقط جودة وسرعة الأداء بل أيضاً فاعليته من منظور سلسلة القيمة^(٢).

ولزيادة فعالية المراجعة الداخلية في الحد من الممارسات السلبية للإدارة الأرباح لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

أ. كفاءة المراجع:

ب. المتطلبات المهنية: وما تفرضه المعايير وقواعد السلوك المهني ولقد

تناولت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد المراجعين

(١) الرفاعي إبراهيم مبارك، دور المراجعة في الرقابة على ممارسات إدارة الربح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٣م، ص ١٦٢.

(٢) محمود يوسف الكاشف، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، ٢٠٠٠م، ص ٤٦.

الداخلين في الولايات المتحدة الأمريكية آلية تفعيل عمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى ذلك فقد أصدر قواعد للسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية وتشمل تلك المبادئ (النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة المهنية)

ج. الإشراف والتشاور مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة والإدارة التنفيذية.

د. تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلية.

٣) دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الربح:

تعتبر لجنة المراجعة بشكل متزايد من ركائز الحوكمة ونظراً لطبيعة دور لجنة المراجعة المتميزة فأن تفعيلها سوف يساهم في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح نظراً لأن نطاق عملها يشمل ما يلي:

١. إشراف لجنة المراجعة على المراجعة الخارجية.

٢. إشراف لجنة المراجعة على التقارير المالية: وذلك من خلال مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا.

٣. وتقديم النصح للإدارة في حالة تعدد وجهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة كما في حالة الاختيار من بين السياسات المحاسبية والنظر في السياسات المحاسبية المستخدمة^(١).

٤. إشراف لجنة المراجعة على نظام الرقابة الداخلية.

٥. إشراف لجنة المراجعة على المراجعة الداخلية.

مما سبق يستنتج الباحث أن تنفيذ تلك الأنشطة من خلال لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى تخفيض حالات القياس المحاسبي غير الملائمة وتخفيض حالات عدم كفاية الإفصاح المحاسبي.

ولكي تستطيع لجان المراجعة تحقيق دورها بفعالية لا بد من توافر مجموعة من الصفات الأساسية تتمثل بما يلي^(٢):

(١) جورج دانييل غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، ٢٠٠١م، ص ١٠٤.

(٢) ليلي محمد لطفي حسن مرعي، تقييم جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية من منظور ممارسات إدارة الربحية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، ديسمبر ٢٠٠٢م، ص ٧٥٥.

- أ. الاستقلالية وتوفير الوقت اللازم للقيام بوظائف لجنة المراجعة.
- ب. توافر خلفية مناسبة عن أنشطة المنظمة سواء المالية أو غير المالية والخبرة الكافية بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل.

٤) دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الريج:

إن المشكلة الرئيسية في العلاقات التعاقدية هي عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المهتمة باقتصاديات المنظمة فليس من شك في أن الوكيل (الإدارة) لديها خبرة ومعلومات أفضل من حيث الكم والكيف عما يمتلكها الأصيل (المساهمين) الأمر الذي يدفع الوكيل إلى العمل على استغلال ما لديه من المعلومات في تنظيم منفعته وبالتالي يحدث التعارض في المصالح وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية كأداة للرقابة على تصرفات الوكيل وتخفيض هذا التعارض ولزيادة فعالية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الريج لابد من الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

١. الالتزام بمعايير المراجعة الدولية
٢. الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي
٣. وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء من خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى في إطار^(١).
٤. اعتماد المراجع على كل من نظم دعم القرار ونظم الخبرة لما لها من دور كبير في ترشيد أداء المراجع الخارجي وذلك من خلال التغلب على مشكلة التخصص وتقسيم العمل والسرعة في إنجاز مهام المراجعة وترشيد الحكم المهني والتقدير الشخصي^(٢).

(١) محمد سامي راضي، الخصائص المحددة لجودة المراجعة، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة العاشرة، العدد الثاني، ١٩٩٨م، ص ٢٦٢.

(٢) محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد، إطار مقترح لبيان دور التكامل بين نظام دعم القرار ونظم الخبرة في ترشيد أداء المراجع الخارجي، الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ٢٠٠٠م، ص ١٧٢.

٥. الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة وذلك بزيادة تأكيد

الصدق المحاسبي به وتوسيع نطاقه ليشتمل على معلومات تفي
بالإحتياجات المتعددة لمستخدميه ومواكبة التطورات المستمرة
في بيئة الأعمال^(١).

٦. إن اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى

تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية
سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة^(٢).

٧. تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة

عالية لعملية المراجعة وبالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في رقم
الأرباح ونسب توزيعه بما يحقق مصالح إدارة المصرف.

دور الشفافية والإفصاح في الحد من الأساليب الإبداعية:

حدث خلال السنوات الأخيرة سلسلة من الاختلالات المالية والمحاسبية
المختلفة في كثير من الشركات، وذلك بسبب افتقار إدارتها إلى الممارسة
السليمة في الرقابة والإشراف، بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام
بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار
المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة، وقد نتج عن هذه
الانهيارات افتقار الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها،
وكذلك افتقار الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقار الثقة في
المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات المختلفة، وهو ما
أدى إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات لمواجهة حالات الفساد المالي
والمحاسبي الذي تعاني منه معظم الشركات، ولاسيما ما يتصل بإعداد
القوائم المالية.

(١) جرجس عبده جرجس، الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة الخارجية لمواكبة الخدمات
المتطورة لمهنة المراجعة، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة
الثامنة عشر، المجلد الثاني، ١٩٩٨م، ص ٦٣٠.

(2) Scott B. Jackson and Marshall K. Pitman, Auditors and Earnings
Management, The CPA Journal, The New York State Society Of CPAs,
2006. P1-3.

القراءة الأدبية لمفهوم المحاسبة الإبداعية أشكالها وأساليبها:

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح وقد بنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها، وتعرف المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها "(1). وأيضاً تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".

وأيضاً مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية".

وتعرف أيضاً المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل(2). كما عرفها طارق عبد العال حماد على أنها: "نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل التلاعب، التحريف، الخداع، كما سماها البعض بالخداع في يد المحاسبة أو العبث بالدفاتر، التقارير التجميلية، ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية، مثل: طبخ الدفاتر كما سماها البعض بالمحاسبة الخلاقية"(3).

-
- (1) Naser, K. & M. Pendlebury: A Note on the use of Creative Accounting, British Accounting Review, Vol: 24, 1992, p 4.
 - (2) Breton, G. and Taffler: Creative Accounting and Investment Analyst Response, Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 14 November 2005, P98.
 - (3) Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey: "The financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices", John Willy & Sons, Inc, 2002, P3.

ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية^(١):

١. المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

٢. ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.

٣. ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

٤. أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

وبما أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإننا يمكن أن نميز بين الممارسات التالية^(٢):

أ. **المحاسبة النفعية**: هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا.

ب. **تلطيف أو تمهيد الدخل**: وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.

ج. **إدارة الأرباح**: هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.

(١) طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٦٦.

(2) Michael John Jones: Creative accounting fraud and international accounting scandals, John Willy & Sons, Inc, Canada, USA, 2011, P6.

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع " مضلل " عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل، وفيما يلي سنستعرض أهم تلك الممارسات والهدف من القيام بها وهي:

١. بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من إظهار أرباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الدرامية، ويتحقق ذلك عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من أجل الالتزامات المالية ومقابل قيم الأصول في السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الاحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السيئة، وبالتالي تختفي التذبذبات أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص.

٢. من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها بالتنبؤات، وأن كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة بالتقارير مع تنبؤات الأرباح.

٣. قيام أعضاء مجلس إدارة الشركة بتغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في إلهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة^(١).

تأثير الإفصاح المحاسبي على إدارة الربح:

يشمل الإفصاح المحاسبي كلا من المعلومات المحاسبية ومجموعة من المتغيرات المتعلقة بالمعلومات عن خصائص المنظمة والمتمثلة في حجمها وسمعتها في السوق وكفاءة مجلس الإدارة، وثبات واستقرار نشاط المنظمة وعملائها والتنوع في نشاطاتها وغير ذلك من المتغيرات لها تأثير على قرارات مستخدمي

(١) عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية الجزء ٤، ط١، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٩، ص٥٦٣.

التقارير المالية، حيث تؤثر كفاءة مجلس الإدارة على قدرة المنظمة على النجاح وتحقيق الأرباح في المستقبل^(١).

ونتيجة للدور الهام الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي كركيزة أساسية في الحوكمة يهدف إلى تفعيل الشفافية وضمان جودة المعلومات المحاسبية وتجنب الفشل في اختيار القرارات من قبل متتبعي اقتصاديات المصرف وتخفيض حالة عدم التأكد تعددت الدراسات حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي للحد من الممارسات السلبية التي تمارسها الإدارة التنفيذية في التلاعب بمؤشر الربح ونسب توزيعه. وتتمثل تلك الآراء:

١. الإفصاح عن المعلومات التنبؤية التي تساعد على التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي والإداري للمنظمة ويرى الباحثان أن هذا الإفصاح يفيد من الحد من الإشاعات التي تصدر من قبل بعض المنظمات أو بعض الأطراف في السوق ولكن في نفس الوقت لابد عند الإفصاح عن الربح المستقبلي المتوقع استخدام الأساليب العلمية والإحصائية في تخطيط الربح بعيداً عن التقديرات الشخصية للمحاسبين للتأكد من دقة هذا المؤشر المتوقع حيث أنه في بعض الأوقات عندما تفصح الإدارة عن مؤشراً متوقعاً للربح يضع الإدارة أيضاً بمشكلة الوفاء بهذا المؤشر.

٢. الإفصاح عن قيمة ومخاطرة الأصول ومهما اختلفت آراء الباحثين حول آلية تطوير الإفصاح المحاسبي فلا بد من وجود مجموعة من المعايير المرجعية التي يمكن تطبيقها على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ويمكن لتخذي القرارات الرجوع إليها بفرض تقويم جودة المعلومات المحاسبية^(٢).

وبما إن الإدارة عندما تلجأ إلى التلاعب بالتقارير المالية للتأثير على مؤشر الربح ونسب توزيعه تستخدم التلاعب في عرض التقارير المالية كإحدى الوسائل الأساسية لتحقيق أهدافها بهدف إيصال رسائل خاطئة ومخالفة للواقع لمستخدمي التقارير المالية فلا بد من تنظيم عملية الإفصاح المحاسبي. من خلال معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

(١) جمال خالد عبد القادر الهبيل، مدى ملائمة تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية لقرارات المستثمر في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، ٢٠٠٣م، ص ٥٢.

(٢) جمال خالد عبد القادر الهبيل، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢.

أهم آليات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:

تتعدد وتتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تجميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية.

ومن بين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية نذكر:

١/ أهم آليات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي (الميزانية):

تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول موجودات المؤسسة والتزاماتها، إلا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبكل بنودها من خلال مثلاً على سبيل الذكر لا الحصر^(١):

أ. المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة المترتبة عن عمليات الاندماج، أو تخفيض نسب إهلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الإهلاك المعتمدة في المؤسسة.

ب. عدم الإفصاح عن موجودات المؤسسة.

ج. التلاعب في أسعار السوق عند التقييم وعند تصنيف التثبيات.

د. التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببيضاء راکدة وتالفة.

هـ. التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.

و. الاعتراف المحاسبي بأصول المؤسسة بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عنها ضمن معايير المحاسبة الدولية.

(١) عبد الرحمن المخيزم، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ص ١١.

ز. التلاعب بأسعار الصرف عند نقل المعاملات إلى العملة الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود نقدية المؤسسة.

٢ / أهم آليات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

تساعد قائمة الدخل في معرفة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أنه يمكن التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال تلاعب في قيمة الإيرادات والمصاريف من خلال ما يلي^(١):

أ. القيام بصفقات بيع وهمية وتضمين كشوفات الجرد لمتوجات راكدة وتالفة.

ب. عدم الإفصاح عن التغيرات الطارئة في المؤسسة مثلاً كتوقيف خط إنتاج له مساهمة معتبرة في نتيجة أعمال المؤسسة.

ج. إدراج النواتج الاستثنائية غير العادية ضمن النتيجة التشغيلية.

د. التغيير غير المبرر للسياسات المحاسبية بنقل المصاريف الجارية إلى دورات مالية سابقة.

هـ. ترحيل الأرباح الجارية إلى فترات لاحقة تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون مرحلة حرجية.

و. تضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة والشطب غير المبرر لبعض التكاليف.

ز. وضع احتياطات وهمية لمقابلة التزامات مالية وهمية للحفاظ على اتجاه النمو الثابت والمستقر للربح.

٣ / أهم آليات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

ويسمح بتحديد المركز النقدي للمؤسسة في فترة زمنية معينة، كما يمثل رصيد التدفقات النقدية الواردة والصادرة للمؤسسة، من خلال القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والاستثمارية، ومن أهم أساليب التلاعب في تلك القائمة ما يلي^(٢):

(١) الطنملي سهير، دراسة تحليلية لمسؤولية المراجع عن الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد ١، مصر، ٢٠٠٦م، ص ١٣.

(٢) منشورات إتحاد الشركات الاستثمارية، "حوكمة الشركات"، مكتبة آفاق، الكويت، ٢٠١١م، ص ٤٠.

- أ. التضليل في تصنيف التدفقات النقدية التمويلية والاستثمارية والتشغيلية، باعتبار مثل تلك الممارسات لا تؤثر على القيم النهائية.
- ب. التهرب الضريبي بتخفيض قيمة التدفقات النقدية التشغيلية.
- ج. تسجيل تدفقات نقدية واردة وصادرة وهمية بمختلف صورها.
- د. محاولة مطابقة الأهداف المحققة مع التنبؤات للحصول على مكافآت وامتيازات كبيرة.

٤/ أهم آليات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

وتوضح القائمة التغيرات الحاصلة على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أن جميع بنود تلك القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التغيرات الصورية في زيادة رأس المال أو تخفيضها ولتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء أو خسائر أرصدة العملات الأجنبية أو خسائر التعاملات في الأسواق المالية^(١).

ويمكن أن نستشهد بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي كانت السبب في انهيار شركتي (Worldcom Enron) والتي اعتبرت أزمة ثقة عميقة أو أزمة أخلاقيات ناجمة من هيمنة الطمع والمصالح الخاصة وقضايا تتعلق بالفساد والتحايل والكذب بخصوص المتاعب المالية لتلك الشركات من خلال:

أ. لجأت إدارة الشركة إلى تضخيم أرباح الشركة في العام الذي سبق انهيها رها، خاصة مع فشل نظام الرقابة الداخلية من الناحية الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع والتآمر المستمر في المعلومات المحاسبية والمالية.

ب. أوكل مجلس الإدارة مهمة مراجعة صفقات الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سطحية وسريعة لتلك

(١) على محمود الخشاوي، محسن الناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ٢٠٠٨م، ص ١٠٠.

الصفقات، كما أن عدم إفصاح مجلس الإدارة عن بعض المعلومات المهمة التي كان من الممكن أن يؤدي الكشف عنها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.

ج. قامت الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعاملات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنوداً خارج الميزانية.

د. تصرف كبار مسؤولي الشركة بأسهمها وذلك عن طريق استخدام المعلومات الداخلية والتي أنبأتهم بقرب انهيار الشركة وبالتالي بيع أسهمها بأسعار جد مرتفعة، مما يعكس ذلك قضية المعلومات غير المتماثلة والمضلة بين من هم داخل وخارج الشركة.

هـ. التدليس في الممارسات المحاسبية بالتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة والخدع المحاسبية للتغطية عن وضعيتها المالية المتدهورة وذلك بما يتناسب وتوقعات المستثمرين في البورصة.

فمن منظور أخلاقي تعتبر تلك التلاعبات مكروهة ومحرمة شرعاً وسلوكاً غير أخلاقياً لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسبون في مهنتهم لتحقيق أهداف خاصة أنية لفئة معينة على حساب البقية، لذلك يجب التصدي لمثل تلك الممارسات للحصول على معلومات مالية على درجة عالية من الشفافية والمصادقية، ومن بين تلك الآليات نجد حوكمة الشركات، تفعيل دور مدققي الحسابات واختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصادقية العالية مع وضع ميثاق السلوك المهني، تقليل عدد البدائل والمعاملات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وغيرها من الاتجاهات التي تدعم الوعي والثقافة المحاسبية، ولقد كان لمجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين مساهمة متميزة، من خلال إدخال العديد من التعديلات على المعايير المحاسبية تجنباً للاستغلال

السيئ للمعايير القديمة ، وكذلك للقضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة.

علاقة الإفصاح بجودة المعلومات المحاسبية:

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على أن جودة المعلومات المحاسبية أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية المعلومات المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية، وإن تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة تتحقق الشفافية ويجب أن يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات، باعتبار هذه المعلومات هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم الخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلاً لتحليل القرار الاستثماري في البورصة التي تعتمد على فرض رئيس مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن المعلومات المحاسبية تؤثر في قرارات المستثمرين قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار^(١).

إن أهم دوافع تطبيق الحوكمة بالنسبة للشركات والأسواق المالية هو إعادة ثقة المتعاملين من مستثمرين ومساهمين وإدارة الشركات في تلك الأسواق تجنباً لتعرضها إلى انهيارات أو حالات فشل بسبب عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وقل الشفافية وعدم المسائلة، لذا فإن الالتزام بتطبيق

(١) محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية دراسة نظرية تطبيقية، الموقع الإلكتروني:

www.infotechaccountants.com

الحوكمة من شأنه تنشيط حركة سوق الأوراق المالية وزيادة حركة التداول وأسعار الأسهم، فضلاً عن أهمية التوقيت الملائم في الإفصاح عن كافة المعلومات اللازمة لذلك، الأمر الذي يؤثر في القدرة التنبؤية لكل المعلومات وعلى سلوك المستثمرين الحاليين والمتوقعين.

رأي الباحث:

مما سبق يتضح أن علاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومات علاقة طردية إلى حد معين، بقدر الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة بقدر ما يمكن تحقيق جودة في المعلومات المحاسبية كما أن هناك عناصر مشتركة في كلا الطرفين حيث أن الإفصاح من مبادئ الحوكمة فهو أيضاً من عناصر جودة المعلومات الإفصاح الكافي في الوقت الملائم.

انعكاسات تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية:

يعد وجود نظام يمتاز بجودة معلومات محاسبية يشجع على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في البورصة، ويعتبر أمراً رئيساً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب أن جودة المعلومات المحاسبية أداة قوية للتأكيد على سلوك الشركات وحماية حقوق المستثمرين، حيث يمكن لنظام الإفصاح الكافي عن المعلومات التي تصل في الوقت المناسب لهم، الأمر الذي يساهم في اجتذاب رأس المال، وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح الكافي وقلة المعلومات المحاسبية الجيدة وتأخر وصولها إلى المساهمين والمستثمرين والممارسات غير الشفافة تساهم في السلوك اللا أخلاقي، وفي خفض مستوى ونزاهة البورصة^(١).

وبناء على ما تقدم أصبح لا بد من التفكير في تطوير الأساليب والقواعد التي تضمن ليس فقط سلامة وكفاءة الأداء المالي والاقتصادي للوحدات الاقتصادية بل العمل على إيجاد نظام يوفر معلومات تساعد على اكتشاف الغش والتلاعب في السجلات المحاسبية مما ينعكس إلى صالح المجتمع ككل.

(١) ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٩م، ص ٦١.

مواجهة الفساد المالي والإداري من خلال تطبيق مفهوم الحوكمة:

١ / إستراتيجية مواجهة الفساد الإداري والمالي:

إن مفهوم حوكمة الشركات، لا يعني فقط احترام مجموعة من القواعد والإجراءات الموضوعة لإدارة الشركة، بل هي ثقافة وأسلوب لضبط العلاقة بين مالكي الشركة ومديرها والمتعاملين معها. وباعتبار أن هناك الكثير من الأعمال والممارسات التي تتجاوز القانون والقواعد الواجبة في إدارة الشركة والتي من شأنها مخالفة اقتصاديات السوق الصحيحة وما تتضمنها من قواعد صارمة لضبط الأعمال والمعاملات لحماية الاقتصاد الوطني وحماية المستثمرين والمساهمين. كما يعتبر الغش والخداع والرشوة هم الدعامة الأساسية للفساد الإداري والمالي فيجب اكتشاف هذا الغش الذي يحصل في الشركات ومن أجل ذلك يجب وضع إستراتيجية لمواجهة الفساد الإداري والمالي الحاصل في الشركات.

وتتكون هذه الإستراتيجية من العناصر التالية^(١):

- أ. إصلاح الهيئات الحكومية، محاربة الأداء البيروقراطي وتقييم أساليب العمال بصفة مستمرة.
- ب. زيادة كفاءة قدرات العاملين ورفع مستوى خبراتهم ومؤهلاتهم من خلال برامج التدريب، بالتالي تقوية قدرات الهيئات الحكومية والإدارية والتنفيذية.
- ج. تحسين النظام القضائي وتوفير جميع الإمكانيات من أجل تنفيذ القوانين.
- د. وضع آليات لتنفيذ حوكمة الشركات، حيث أن تطبق مبادئ حوكمة الشركات يتطلب إصلاح الكثير من القوانين واللوائح المعمول بها.
- هـ. النزاهة والعدالة في العمل ولتحقيق ذلك لا بد من تعزيز العلاقة بين أصحاب المصالح لتحقيق أهداف الشركة وجعلهم جزءاً من

(١) خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، الحوكمة والفساد الإداري والمالي، الملتقى الدولي حول "الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات"، يومي ١٨-١٩/١١/٢٠٠٩م، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار - عنابة، ص ١٦١.

إستراتيجية الشركة طويلة المدى، كما أن المسؤولية وقبول المحاسبة تجاه المساهمين وأصحاب المصالح يعطي للشركة ميزة تنافسية.

و. ممارسة حوكمة الشركات في الشركات العامة والخاصة لان كلاهما مرادف للآخر يساهمان في تطوّر الاقتصاد.

إتباع المعايير المحاسبية الدولية حيث أن إتباع المعايير المحاسبية السليمة يدعم كفاءة الإدارة المالية، كما أن التقارير السليمة توفر المعلومات الحيوية والتي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ولأجل ذلك تم وضع معايير محاسبية دولية موحدة، واستعمال وقبول مثل هذه المعايير الواحدة يمكن أن يؤدي إلى زيادة القدرات المالية وإضفاء نوع من المرونة والشفافية في المعاملات الدولية وبالتالي زيادة الجودة العالية وسلامة التقارير المالية. ونتج عن استخدام المحاسبة المالية مفهوم المساءلة الذي يعتبر إحدى الأدوات الرئيسية في ضمان الحوكمة السليمة.

٢ / مكافحة الرشوة كجزء من إصلاحات الحوكمة واسعة النطاق:

تعكس مشكلة الرشوة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا نزاعات موجودة بالفعل حول العالم، ولكن حتى على مستوى المنطقة يوجد يمكن تقسيم دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا إلى (CPI) درجات اختلاف. فوفقاً لمؤشر منظمة الشفافية الدولية للفساد لعام ٢٠٠٦م ثلاث فئات. حصلت الأردن وأغلب دول الخليج على نتيجة معقولة نسبياً واحتلت المراكز من الثلاثين إلى الخمسين الأوائل (من بين ١٨٠ دولة)، ومن الدول التي تقع في هذه الفئة كوستاريكا، وإيطاليا ودولة جنوب إفريقيا وتايوان. وتضم الفئة الثانية كل من الجزائر، والكويت، ولبنان، والمغرب، السعودية، وتونس وتحتل هذه الفئة المراكز من الستين إلى التسعين، وتضم البرازيل والصين والهند ورومانيا وتايلاند. وأخيراً يأتي أسوأ المؤديين في المنطقة، وتضم هذه الفئة مصر، وإيران والعراق، وسوريا واليمن وتقع جميعها ما بين المركز المائة والمائة والثمانين وتأتي العراق في المركز ١٧٨ وهي أقل فسادها من ماينمار والصومال فقط. قد لا تعكس صورة الفساد أكثر مشاكل الحوكمة

أهمية في المنطقة وفقاً لمؤشرات البنك الدولي العالمية للحوكمة، تحقق دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا نتائج أقل من المتوقع بشكل ملحوظ بالنسبة لمعدلات دخولها، حيث تشترك جميعها في نقاط الضعف ذاتها والتي تتعلق بالحوكمة، وخاصة ما يتعلق بالمساءلة العامة. وتعد نقاط الضعف تلك متأصلة في طبيعة نظم المنطقة السياسية والاقتصادية، حيث إن كل دول منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا استبدادية بدرجة ما. كما إن كل دول المنطقة تقريباً تعتمد اقتصادياً بشكل مباشر أو غير مباشر على النفط، لذلك من الممكن اعتبار الصلة بين نقص الديمقراطية في المنطقة ووفرة هذه الثروة صلة وطيدة. يرجع اعتماد دول المنطقة على النفط إلى جوهر أنماط نظمها السياسية والاقتصادية، حيث ساهمت التدفقات الهائلة للدخل القومية، التي تذهب مباشرة لخزائن الدولة، بشكل كبير في نقص الشفافية والمساءلة. ليس فقط فيما يتعلق بأسلوب إدارة النظم الاقتصادية لدول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، ولكن أيضاً في طريقة عمل هذه النظم السياسية.

هذه النظم السياسية التي تعود إلى عقود ماضية تضعف بشكل كبير نظامي الضرائب والتمثيل. وهكذا يتحول السكان المحليين من مواطنين دولة إلى زبائن، وهذا السلوك يمهد الطريق للفساد، ويجعل من الصعب التمييز بين الفساد بالمعنى المتعارف عليه وكبوات النظام ذاته، لأن قوانينه مبهمة. تقضى قوانين وأعراف بعض دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا على سبيل المثال، أن البلاد وكل مواردها الطبيعية ملكا للحاكم، وبالتالي يصبح من الطبيعي خلط الموارد الخاصة والعامة، وجعل الملكية الخاصة للمواطن العادي ليست أكثر من منحة من الحاكم تخضع لثرواته. لذلك تعد فجوة الحوكمة الواضحة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، نتيجة للمؤسسات السياسية والاقتصادية التي تقدر أولوية الدولة والنخب الحاكمة وتقمع التنمية الديمقراطية واقتصاد السوق، والفساد الهيكلي الذي يظهر حتماً بتداخل الهياكل السياسية والاقتصادية التي بها عيوب هو من أكثر مظاهر فجوة الحكومة تلك وضوحاً.

وقضية معالجة تراث الدول وإصلاح مؤسساتها مهمة صعبة، ولكن من الممكن أن يكون بل يحبذ أن يكون لقضية مكافحة الرشوة الأولوية، لأن الإصلاحات المعنية بالحد من الفساد على وجه التحديد هي جوهر إصلاحات الحوكمة الأكثر شمولاً. ولذلك فإن وضع آليات لمكافحة الرشوة من أجل تحقيق مستوى حوكمة أفضل في القطاعين العام والخاص في دول المنطقة، يكتسب أهمية قصوى، حيث تثبت الدراسات العالمية أن الدول التي تتطرق لقضية الفساد، وتعمل على تحسين الحوكمة بها، تستطيع أن ترفع عائداتها القومي بما يعادل أربع أضعاف على المدى البعيد، هذا الشق المتعلق بفاعلية الحوكمة من الممكن تحقيقه في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، من خلال العمل على تحسين أداء القطاع الخاص فيما يتعلق بالرشوة، وباشتراك الحكومات ومنظمات المجتمع المدني في حوار بناء^(١).

(١) أنا ناغروديكيوفيتشي، مبادئ مكافحة الرشوة للقطاع الخاص: نحو ثقافة النزاهة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا مركز المشروعات الدولية، ص ١٤.