

عنوان المداخلة: أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام
المحاسبي المالي

المحور السابع: واقع الممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وسبل الكشف عن هذه الممارسات
والحد منها

الملتقى الوطني: الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

من إعداد:

ط.د: علي طيوب

جامعة محمد بوضياف –المسيلة-

06 97 89 74 11

ali-tayoub@hotmail.fr

د. هاجر مزوار

جامعة محمد بوضياف-المسيلة-

06 99 55 92 73

hadjer.mezouar@univ-msila.dz

الملخص:

تناولت هذه الورقة البحثية أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تشكل المحاسبة الإبداعية تهديدا كبيرا لمصالح المساهمين والأطراف المستفيدة من القوائم المالية للشركات، والحوكمة بدورها ومن خلال مبدأ الإفصاح والشفافية تعد أداة فعالة يستخدمها المساهمون وأصحاب المصلحة للرقابة على المسيرين للحد من لجوئهم إلى المحاسبة الإبداعية بهدف حماية حقوقهم .

وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن ملحق القوائم المالية يتضمن الإفصاح عن مختلف المعلومات التي تتعلق بالطرق المحاسبية وتغييراتها وطرق التقييم، كما يوفر النظام المحاسبي المالي بيئة تتسم بالشفافية، وذلك من بداية شفافية المعاملات والأحداث الاقتصادية الجوهرية التي تمت خلال الفترة المحاسبية إلى غاية شفافية الحصول على المعلومات من طرف جميع المستخدمين، وهذا من شأنه تضيق المجال أمام المسيرين لممارسة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، الشفافية، المحاسبة الإبداعية، النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات

Summary:

This research paper addressed the importance of disclosure and transparency in reducing creative accounting practices in light of the application of the financial accounting system, as creative accounting poses a great threat to the interests of shareholders and parties benefiting from the financial statements of companies, and governance in turn and through the principle of disclosure and transparency is an effective tool used by shareholders and stakeholders. To control managers to reduce their resort to creative accounting in order to protect their rights.

With the application of the financial accounting system, the financial statement appendix includes the disclosure of various information related to accounting methods, their changes and evaluation methods, and the financial accounting system provides a transparent environment, from the beginning of the transparency of the essential economic transactions and events that took place during the accounting period to the end of transparent access to information by all users and this would narrow the way for managers to practice creative accounting.

Key words: Accounting Disclosure, Transparency, Creative Accounting, Financial

مقدمة:

إن ما يشهده العالم الآن من تحرير لاقتصاديات السوق، وما يتبعها من تغييرات في الأسواق المالية، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية لها تأثير بالغ على الاقتصاديات الوطنية، أدى ذلك إلى زيادة حدة المنافسة بين تلك الشركات، وفي بعض الحالات أدى إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة لجوء هذه الشركات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين، ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة وللرقابة من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

وعلى أساس ذلك فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعد بمثابة إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهتمة بالشركة. وبهذا تكون حوكمة الشركات أداة لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين المسيرين وملاك الشركة بسبب الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة والصناعة ككل.

وباعتبار الإفصاح والشفافية أحد مبادئ الحوكمة، ووسيلة أساسية التي يمكن من خلالها إطلاع المالكين عن كل الأمور المتعلقة بالشركة. يمكننا طرح التساؤل التالي: " ما هو دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟ "

للإجابة على هذا التساؤل تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية تشمل ما يلي:

- المحور الأول: دور الإفصاح والشفافية في إرساء حوكمة الشركات؛
- المحور الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
- المحور الثالث: أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المحور الرابع: دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح والشفافية؛

المحور الأول: دور الإفصاح والشفافية في دعم حوكمة الشركات

يعد مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، نظرا لما يوفره من حماية لأصحاب المصالح وجميع الأطراف المتعاملة مع الشركة.

1- مفهوم الإفصاح والشفافية:

تشير الشفافية إلى مبدأ خلق بيئة معينة تكون المعلومات المرتبطة بها في ظل الظروف القائمة والقرارات والتصرفات التي يتم اتخاذها من الممكن الوصول إليها، وأن تتميز بالمرئية والقابلية للفهم من كل الأطراف المشاركة¹، كما يقصد بالشفافية قيام الشركة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها وعدم حجب المعلومات فيما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح الشركة فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها².

بينما يشير الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون، وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد³. كما يشير الإفصاح المحاسبي إلى شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية⁴.

وعليه تختلف الشفافية عن الإفصاح المحاسبي في أن الشفافية تشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بسوق رأس المال، أما الإفصاح فيشير إلى العملية أو المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات وجعل القرارات معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب⁵.

2- دور الإفصاح المحاسبي في تفعيل حوكمة الشركات

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم مبادئ حوكمة الشركات، وفي الوقت ذاته ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يسمح بتوفير مستوى من الإفصاح المحاسبي بما يتفق ومعايير الجودة، مما يدل على وجود علاقة متداخلة ومتكاملة بين الحوكمة والإفصاح فكلاهما يعتبران وجهان لعملة واحدة، هذا من جهة ومن جهة أخرى يمثل الإفصاح المحاسبي المبدأ الرابط بين باقي مبادئ حوكمة الشركات، مما يسمح بتحقيق ممارسات فعالة لحوكمة الشركات، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (01): علاقة مبدأ الإفصاح المحاسبي مع باقي مبادئ حوكمة الشركات

الحصول على المعلومات الكافية، وفي الوقت المناسب عن القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة: مثل تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة، الترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية، بما في ذلك تحويل كل أو ما يكاد أن يكون كل الأصول، بما يؤدي في الواقع إلى بيع الشركة.	حقوق المساهمين	مبدأ الإفصاح المحاسبي
ينبغي أن يحصل كافة المستثمرين على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء.	المعاملة المتكافئة للمساهمين	
الحصول على المعلومات اللازمة بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب، وعلى أساس منتظم لقيامهم بمسؤولياتهم اتجاه الشركة، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.	دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	
حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة القيام بمسؤولياتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب	مسؤوليات مجلس الإدارة	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء عن المعلومات الواردة مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004.

من خلال الجدول يتضح جليا دور الإفصاح المحاسبي في تدعيم حوكمة الشركات من خلال توفيره للمعلومات المحاسبية لكافة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة، فالإفصاح المحاسبي يمنح المساهمين القدرة في الرقابة على الشركة وبالتالي حماية استثماراتهم فيها، بالإضافة إلى تقييم الأداء الإداري والمالي للشركة مما يسمح لهم بالاتخاذ أفضل القرارات الإدارية والاستثمارية، كما يسمح الإفصاح المحاسبي على تعزيز التعاون بين أصحاب المصلحة والشركة من أجل العمل على تنميتها وديمومتها من خلال توفيره للمعلومات اللازمة، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات. على هذا الأساس فإن الإفصاح المحاسبي يعمل على الابتعاد عن إخفاء المعلومات السيئة والإفصاح عن أي خطط تعتمد عليها الإدارة في الخطط الاستراتيجية نحو تطوير أداء الشركة باتجاه تعظيم ثروة حملة الأسهم في الأمد الطويل، وحماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة، وبالتالي التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

3- دور الشفافية المحاسبية في تعزيز حوكمة الشركات

تعتبر الشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، وفي الوقت ذاته ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يسمح بتوفير مستوى جيد من الشفافية، مما يدل على وجود علاقة متداخلة ومتكاملة بينهما. وتسمح الشفافية بتحقيق ممارسات فعالة لحوكمة الشركات من خلال ما يلي:

- توفير المعلومات لكافة المساهمين بشكل مستمر وفي ذات الوقت، وبالتالي تحقيق المعاملة المتكافئة وضمن حقوق أصحاب المصالح؛
- تحقيق الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات المتمثل في مساءلة ومحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره من خلال الكشف عن حالات الفساد ومحاسبة المسؤول عن ذلك؛
- اعتماد الشفافية المحاسبية في النظم المحاسبية ونظم المراجعة من شأنه الحصول على مستوى من الإفصاح المحاسبي على درجة عالية من الجودة والمصداقية.

المحور الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، إذ واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود الذي حدث في تلك الفترة وقابله ضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، بغرض جميل الصورة المالية للشركة، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة، مما حقق أرباحا صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لا تصل إلى مرحلة إفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت إليه رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية.

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع لما يرغب المعد من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/ أو تجاهل بعض أو كل منها⁶.

كما عرفت بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية والمالية عن طريق الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات القياس والإفصاح من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم⁷.

كما تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة⁸.

وللمحاسبة الإبداعية **مظهر قانوني** يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل الماحة في معايير المحاسبة المعتمدة، و**مظهر غير قانوني** ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية⁹.

من التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها ممارسة غير أخلاقية لمهنة المحاسبة تعمل على تغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية لخدمة أصحاب المصلحة، من خلال استغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها ودون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية.

2- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك عدة دافع أدت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية تشمل ما يلي¹⁰:

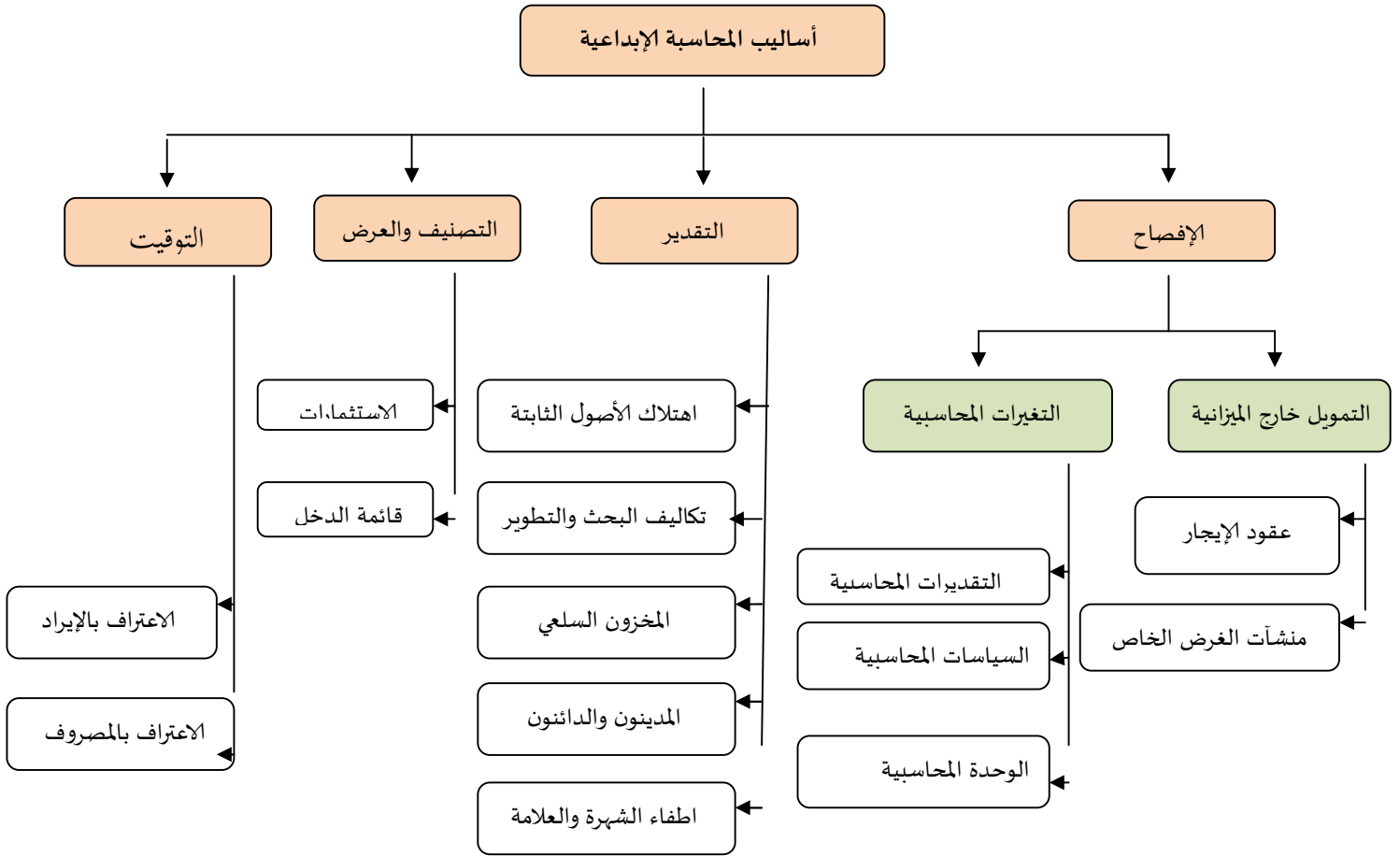
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية، حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك؛
- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض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

3- أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية، فهناك أساليب إبداعية في المحاسبة، وأخرى في المراجعة، وثالثة في الإفصاح، كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى أساليب تربط بالإيرادات، وأساليب تربط بالمصروفات، وأساليب تربط بتبويب القوائم المالية، وأساليب تربط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وأساليب تربط بتقرير مراجع الحسابات.

إن أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات لا يخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي أما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب)، وتجدد الإشارة هنا إلى أن هذه الأساليب لا تعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالضرورة، بل يقع فيما يسمى بالمنطقة الرمادية، والشكل الموالي يوضح أساليب المحاسبة الإبداعية.

الشكل رقم (1): أساليب المحاسبة الإبداعية



المصدر: بشائر خضير عباس، إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للمساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، دراسة تحليلية، مجلة المثنى للعلوم الاداري والاقتصادية جامعة المثنى، المجلد 9، العدد 2، 2019، ص 185

4- الآثار الناتجة من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية في الأجل القصير، كما أنها تؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي¹¹:

- **تخفيض قيمة الشركة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة، حيث أن تأجيل الإعتراف بالنفقات أو تأخيرها يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة الشركة في السوق، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقدها تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل فبيع المنتج في آخر السنة بشروط كان من الممكن أن يكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذا العميل في بداية السنة.

- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: حيث أن لجوء الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وجنب الانتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة؛
- التعرض لعقوبات اقتصادية صارمة: من الامثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة (W.R.Grance)، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار، وطلب منها إعادة احساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990-1992، وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار، ثم قامت بين عام 1993-1995 بإعادة تلك الاحتياطات إلى الأرباح، وبالتالي فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يفقد الشركة من قيمتها السوقية؛
- تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى وإن كان المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تقوم بذلك ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر؛
- إن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي الحقيقي للشركة، كما أن المعلومات المنشورة ترك آمالا غير صحيحة لدى المستثمرين في الأجل القصير، لكنها لا يمكن أن تستمر في النجاح لفترة أطول، بالإضافة إلى ذلك انهيار الشركات في البورصة يفقد المستثمرون الثقة فيها وفي البورصة.

المحور الثالث: أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات والالتزام بمبادئها، من شأنها أن يضمن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث أن النجاح الفعلي لحوكمة الشركات يعتمد بشكل كبير على الممارسات المحاسبية والمالية البعيدة عن الغش والتلاعب بالبيانات المحاسبية، ومن بين الآليات الفعالة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية تحقيق الإفصاح والشفافية.

1- دور الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الابداعية من أهم الأدوات المستخدمة من طرف بعض الميسرين لإظهار حالة الشركة على أنها جيدة، بما يسمح لهم الحصول على المكافآت، وفي ظل انفصال ملكية الشركة عن المالكين يلجأ المساهمون إلى الإفصاح المحاسبي باعتباره واحد من بين الآليات التي تسمح بالرقابة على الميسرين، وذلك من خلال ما يلي:

- توفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للشركة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- توضيح قيم البنود التي تحتويها القوائم المالية؛
- التعرف على الظروف التي أدت إلى التغيير في السياسات والطرق المحاسبية؛
- تدعيم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضع المالية للشركة يسهل عملية مراقبة الحسابات التي يركز إعدادها على مبادئ محددة بوضوح؛
- شفافية المعاملات والأحداث الاقتصادية الجوهرية التي تمت خلال الفترة المحاسبية، والتي يمكن أن تؤثر على وضعية وأداء الشركة، مما يسمح بضمان عدم استخدام أموال المساهمين في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة؛
- شفافية الطرق المحاسبية والتقديرات التي تم استخدامها في تحديد وقياس أثر المعاملات، والأحداث الاقتصادية على وضعية وأداء الشركة؛ تسمح بالمساءلة والمحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره من خلال الكشف عن حالات الفساد ومحاسبة المسؤول عن ذلك.

وبهذا فإن الإفصاح المحاسبي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توفيره للمعلومات المحاسبية والتي تمنح المساهمين القدرة على الرقابة داخل الشركة وبالتالي حماية استثماراتهم فيها، بالإضافة إلى تقييم الأداء الإداري والمالي للشركة مما يسمح لهم بالاتخاذ أفضل القرارات الإدارية والاستثمارية، وعليه فإن وجود نظام محاسبي فعال لإنتاج القوائم المالية يتسم بالشفافية ويضبط الممارسة العملية يشكل قاعدة أساسية للحصول على مستوى من الإفصاح المحاسبي على درجة عالية من الجودة والمصداقية، كما يشكل بدوره وسيلة ضغط على الإدارة من خلال محاولة الامتثال الكامل لقواعده ومبادئه، لأن عدم الامتثال سيعرضهم للمساءلة والمحاسبة.

2- العوامل الداعمة للإفصاح المحاسبي والشفافية

إن فعالية الإفصاح المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير، إذ أن ذلك يعتبر جزء لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركات، ذلك أن الإفصاح المحاسبي لا

يمكنه تحقيق ذلك الدور ما لم يتفاعل بدوره مع الرقابة المحاسبية بآلياتها الداخلية والخارجية ، فالرقابة تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة كما تعد ضرورية أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح المحاسبي لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد. وفيما يلي توضيح دور الرقابة المحاسبية في دعم الإفصاح والشفافية.

2-1- دور مجلس الإدارة في دعم الإفصاح والشفافية:

إن حوكمة الشركات وفي إرشادات مبدئها السادس الخاص بمسؤولية مجلس الإدارة ركزت على أنه يجب عليه ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية وتوفير استقلالية للمراجع الخارجي، وأن يقوم بتكليف من يراه مناسباً لإخطاره بالسياسات المحاسبية السليمة التي تعتبر أساساً للقوائم المالية، وأن يحفظ المجلس بالمسؤولية النهائية لضمان نزاهة القوائم المالية، ويتجلى هذا من خلال مسؤوليته عن مصداقية وعدالة هذه القوائم قبل الإفصاح عنها¹².

2-2- دور لجنة التدقيق في دعم الإفصاح المحاسبي والشفافية:

لجنة التدقيق هي لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، تشكل واسطة للربط بين مجلس الإدارة والمدققين، وتعتبر من بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية السنوية، ووظيفتي الداخلية والتدقيق الخارجي، فوجود لجنة تدقيق مستقلة تقوم بعملية الإشراف على الإعداد القوائم المالية وتدعيم استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها في هذه التقارير¹³.

2-3- دور التدقيق الخارجي في دعم الإفصاح المحاسبي والشفافية:

أصبح دور التدقيق الخارجي جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة.

2-4- دور التدقيق الداخلي في دعم الإفصاح المحاسبي والشفافية:

يعتبر المدققون الداخليون أهم الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات وفي دعم الإفصاح والشفافية من خلال إشرافهم على الإجراءات المالية والتشغيلية ومراجعة دقة السجلات المالية، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية لضمان التوافق مع اللوائح المحاسبية واكتشاف الغش. إلا أنه من بين الصعوبات التي تعترض أداء المدقق الداخلي تبعيته لإدارة الشركة، وعدم تمتعه باستقلالية كاملة تسمح له بإبداء رأيه بكل حرية¹⁴.

من خلال ما سبق نستنتج بأن التفاعل الإيجابي بين الإفصاح المحاسبي والرقابة المحاسبية يشكل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحور الرابع: دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح والشفافية

إن من أهم أسباب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي هو تعزيز الإفصاح المحاسبي، والشفافية، وزيادة ترسيخ الثقة لمختلف الأطراف التي لها مصلحة بالشركة وخاصة المساهمين، وذلك من خلال الإعلان أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

وبالرغم من أن معايير المحاسبة الدولية هي المرجعية الأساسية للنظام المحاسبي المالي إلا أن هذا الأخير أعطى أولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، والتي تتمثل في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) عرض القوائم المالية، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 07) قائمة التدفقات النقدية، وأهمل باقي المعايير المرتبطة بالإفصاح حيث تطرق إليهم بشكل جد مختصر في الملاحق، وذلك من خلال القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وفيما يلي عرض متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

1- الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية

يشمل الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية ما يلي:

- مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير وكل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها؛
- بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولاسيما في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية، وتقييم سندا المساهمة والأرصدة وفي مجال تقييم ومتابعة المخزونات؛
- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما؛
- تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة وجعلها قابلة للمقارنة؛
- تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة أو التنظيم موضع التنفيذ من خلال تبرير هذه التغييرات، التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في المحاسبة؛

2- مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للقوائم المالية

تشمل المعلومات المكملة لفهم أفضل للقوائم المالية ما يلي:

- بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والاستثنافات التي تم خلال السنة المالية؛

- ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري: طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ؛

- توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية؛

- بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها؛

- ذكر كافة المعلومات في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها؛

- مبلغ الفوائد والمصاريف الملحققة المندرجة عند الاقتضاء في كلفة إنتاج التثبيات والمخزونات من السلع الي أنتجتها الشركة؛

- بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات؛

- طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرا القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛

- تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها، وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجة المحاسبية (للشهرة وفوارق التحويل إلى العملة الوطنية، الإيرادات المطلوب تحصيلها والأعباء المطلوب دفعها بمقتضى السنة المالية، العناصر غير العادية، المؤونات للالتزام بالمعاش والتعويضات الماثلة...الخ)؛

- طبيعة وموضوع كل احتياط والاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

3- الإفصاح عن المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرها

يشمل الإفصاح عن المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرها ما يلي:

- بيان طبيعة العلاقات وأنماط المعاملات وحجم ومبلغها، مع بيان سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع الكيانات المشاركة أو مسيرها؛

- في إطار الحسابات المدجة يتم توضيح حول الكيانات المتروكة خارج مجال تطبيق الإدماج.

4- الإفصاح عن معلومات إضافية

يشمل الإفصاح عن معلومات إضافية ما يلي:

- مبلغ الالتزامات الملزم بها في مجال المعاشات، ومكملات التقاعد والتعويضات المماثلة غير المدرجة في الحسابات عند إقفال السنة المالية.

- معلومات حول مجموع المعاملات التي تمت خلال السنة المالية في أسواق منتوجات مشقة متى كانت تمثل قيما ذات أهمية؛

- مخاطر وخسائر غير قابلة للقياس في تاريخ إعداد القوائم المالية ولم تكن موضوع مؤونة؛

- حوادث حصلت بعد إقفال السنة المالية، ولا تؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة السابقة للإقفال ولكنها كفيلة بحكم أهميتها وتأثيرها المحتمل في المملكات وفي الوضعية المالية بأن تؤثر في حكم المستعملين للقوائم المالية.

من خلال ما سبق يتضح بأن للنظام المحاسبي المالي دور في إرساء الإفصاح والشفافية وبالتالي تدعيم حوكمة الشركات، فالنظام المحاسبي المالي يسمح بتوفير مستوى جيد من المعلومات الكافية والعادلة بما تتوافق ومتطلبات حوكمة الشركات، كما يوفر بيئة تتسم بالشفافية، وذلك من بداية شفافية المعاملات والأحداث الاقتصادية الجوهرية التي تمت خلال الفترة المحاسبية، والتي يمكن أن تؤثر على وضعية وأداء الشركة إلى غاية شفافية الحصول على المعلومات من طرف جميع المستخدمين، وهذا من شأنه تضيق المجال أمام المديرين لممارسة المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة:

من خلال ما سبق يمكننا عرض النتائج التالية:

- حوكمة الشركات هي الأداة الفعالة لحماية أصحاب المصلحة ووسيلة لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين المديرين وملاك الشركة في ظل انفصال الملكية عن التسيير؛

- حوكمة الشركات تهدف إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية، واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، وعليه فإن الحوكمة أداة فعالة للحد من الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة والصناعة ككل؛

- يمثل الإفصاح والشفافية المبدأ الرابط بين باقي مبادئ حوكمة الشركات، مما يسمح بتحقيق ممارسات فعالة لحوكمة الشركات من خلال توفيره للمعلومات المحاسبية لكافة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة، وفي نفس الوقت ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يسمح بتوفير مستوى من الإفصاح المحاسبي والشفافية بما يتفق ومعايير الجودة؛

- مبدأ الإفصاح والشفافية يمنح المساهمين القدرة على الرقابة داخل الشركة وبالتالي حماية استثماراتهم فيها، بالإضافة إلى تقييم الأداء الإداري والمالي للشركة؛

- يتضمن ملحق القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي الإفصاح عن مختلف المعلومات التي تتعلق بالطرق المحاسبية وتغييراتها وطرق التقييم التي يمكن أن يركز عليها المديرون في المحاسبة الإبداعية؛
- يوفر النظام المحاسبي المالي بيئة تتسم بالشفافية، وذلك من بداية شفافية المعاملات والأحداث الاقتصادية الجوهرية التي تمت خلال الفترة المحاسبية إلى غاية شفافية الحصول على المعلومات من طرف جميع المستخدمين، وهذا من شأنه تضيق المجال أمام المديرين لممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- تشكل المحاسبة الإبداعية تهديدا كبيرا لمصالح المساهمين والأطراف المستفيدة من القوائم المالية للشركات نتيجة الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبين مستغلين ذكاءهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير المحاسبية للتلاعب بالأرقام بهدف تحسين صورة الشركة وإعطاء بيانات مضللة، وعليه يعد الإفصاح المحاسبي أداة مهمة يستخدمها المساهمون للرقابة على المديرين للحد من لجوئهم إلى المحاسبة الإبداعية؛
- إن التفاعل الإيجابي بين الإفصاح المحاسبي والرقابة المحاسبية يشكل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

-
- ¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 278.
 - ² - محمد المعتز إبراهيم، دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية، مجلة أمرباك، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد السادس، العدد 16، 2015، ص 125.
 - ³ - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط 1، دار الثقافة والدار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 298.
 - ⁴ - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط 1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 322.
 - ⁵ - سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 202-204.
 - ⁶ Mahesh Singh Rajput, **Creative accounting : some aspects**, international journal of business and administration research review, vol 2, 2014.
 - ⁷ خالد عزيز فرحان عيسى، أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي - مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 5، العدد 48، الجزء 1، 2019، ص 25، 26.
 - ⁸ بشائر خضير عباس، امكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للمساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة تحليلية، مجلة المثني، جامعة المثني، المجلد 9، العدد 2، 2019، ص 157.
 - ⁹ سيد عبد الرحمن بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة اقتصادية وتجارية عربية، العدد 8، 2013، ص 67.
 - ¹⁰ حمزة ضويفي، أحمد محمودي، دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 3، 2018، ص 376.

-
- ¹¹ أسيا لعروسي، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص ص 268، 269.
- ¹² محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015، ص 145.
- ¹³ بكحيل عبد القادر، وآخرون أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المحاسبة الدولية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، المجلد 11، العدد 2، 2018، ص 164.
- ¹⁴ بكحيل عبد القادر، وآخرون، مرجع سابق، ص 164.